

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

KATEDRA NÁRODOHOSPODÁŘSKÁ

Rozdíly ve zdanění příjmů České republiky a Spolkové republiky Německo

Differences in Incomes Taxation within the Czech Republic and the Federal
Republic of Germany

Student: Zuzana Wiglaszová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Veronika Baranová

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava

Ekonomická fakulta

Katedra národohospodářská

Zadání bakalářské práce

Student:

Zuzana Wiglaszová

Studijní program:

B6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor:

6202R027 Národní hospodářství

Téma:

Rozdíly ve zdanění příjmů České republiky a Spolkové republiky
Německo

Differences in Incomes Taxation within the Czech Republic and the
Federal Republic of Germany

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Základní aspekty daňové teorie
3. Zdanění příjmů v České republice
4. Zdanění příjmů ve Spolkové republice Německo
5. Komparace daní z příjmů České republiky a Spolkové republiky Německo
6. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde Praha, 2009. ISBN 978-80-7201-746-1.

ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: 1.VOX, a. s., 2010. ISBN 978-80-86324-86-9.

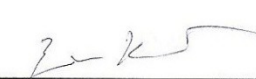
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

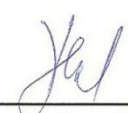
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Veronika Baranová**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012




Ing. Zuzana Kučerová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svou bakalářskou práci na téma „Rozdíly ve zdanění příjmů České republiky a Spolkové republiky Německo“, vypracovala samostatně pod dohledem vedoucí bakalářské práce a uvedla v ní všechny použité literární a jiné zdroje.

V Ostravě dne: 10. 5. 2012

Podpis:

Poděkování

Touto cestou bych ráda poděkovala své vedoucí práce Ing. Veronice Baranové za její vstřícnost, odborné vedení a cenné rady při zpracování bakalářské práce.

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Základní aspekty daňové teorie	7
2.1	Podstata a význam daní v ekonomice	7
2.2	Daňové zásady.....	9
2.3	Základní typologie daní a jejich konstrukční prvky.....	11
2.3.1	Třídění daní podle jejich dopadu.....	11
2.3.2	Třídění daní podle objektu daně.....	12
2.3.3	Třídění daní podle stupně progresu.....	12
2.3.4	Třídění daní podle metodiky OECD	12
2.3.5	Konstrukční prvky daní	12
2.4	Teoretická východiska důchodových daní.....	13
2.4.1	Osobní důchodová daň.....	14
2.4.2	Daň ze zisků firem	14
2.4.3	Harmonizace a koordinace daňových soustav.....	15
2.5	Možnosti komparace daňových systémů	18
2.5.1	Daňová kvóta.....	18
2.5.2	Implicitní daňové sazby	19
2.5.3	Efektivní korporátní daňové sazby	19
2.5.4	Další možnosti měření daňového zatížení	20
2.6	Dílčí závěr.....	22
3	Zdanění příjmů v ČR.....	23
3.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	23
3.1.1	Legislativní vymezení daně.....	23
3.1.2	Výnos daně z příjmů fyzických osob v ČR.....	27
3.1.3	Daňové zatížení DPFO dle modelových domácností	28

3.2	Daň z příjmů právnických osob.....	30
3.2.1	Legislativní vymezení daně.....	31
3.2.2	Výnos daně z příjmů právnických osob v ČR.....	32
3.2.3	Korporátní daňové zatížení.....	34
3.3	Dílčí závěr.....	36
4	Zdanění příjmů v SRN a následná komparace.....	37
4.1	Daň z příjmů fyzických osob (Einkommensteuer).....	37
4.1.1	Komparace legislativního vymezení daně.....	37
4.1.2	Komparace výnosu daně z příjmů fyzických osob v SRN.....	41
4.1.3	Komparace daňového zatížení DPFO dle modelových domácností.....	42
4.2	Daň z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuer).....	43
4.2.1	Komparace legislativního vymezení daně.....	44
4.2.2	Komparace výnosu daně z příjmů právnických osob v SRN.....	45
4.2.3	Komparace korporátního daňového zatížení.....	46
4.3	Komparace daňových systémů ČR a SRN.....	48
4.3.1	Daňová kvóta, implicitní daňové sazby a WTI.....	48
4.3.2	Tax Misery Index, Tax Freedom Day a Paying Taxes.....	51
4.4	Dílčí závěr.....	52
5	Závěr.....	53
	Seznam použité literatury.....	57
	Seznam tabulek a grafů.....	62
	Seznam zkratk.....	63
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

V současném globalizovaném světě se stále více stávají důchodové daně předmětem daňové konkurence jednotlivých států. Zahraniční investoři při svém rozhodování o alokaci investic zohledňují nejen výši daňových sazeb, ale také administrativní náročnost a složitost daňového systému dané země. Výrazné rozdíly v daňových systémech jednotlivých států se mohou stát bariérou pro zahraniční činnost společností a následně snižovat ekonomický růst celé země, což je v době, kdy se většina států potýká s dopady celosvětové ekonomické krize, nežádoucí. Zároveň, pokud země vytváří nepříznivé daňové prostředí charakteristické nadměrným daňovým zatížením ekonomických subjektů, může to mít za následek neschopnost podniků obstát v konkurenci na domácím i zahraničním trhu. Vytvoření volného pohybu zboží, služeb, kapitálu i osob v rámci zemí Evropské unie (dále jen EU) umožnilo nejen společnostem rozhodovat se o umístění svého podnikání, ale také jednotlivcům, kteří mohou racionálně uvážit, kde je pro ně zdanění pracovních příjmů nejvýhodnější.

Současná podoba daňových systémů České republiky (dále jen ČR) a Spolkové republiky Německo (dále jen SRN) se odvíjí z jejich historického, ekonomického i náboženského vývoje. V ČR se jako důležitý mezník jeví rok 1993, kdy došlo ke vzniku samostatného státu a zároveň byla provedena rozsáhlá daňová reforma, která ovlivnila všechny, do té doby, uvalované daně. Do daňového systému SRN významně zasáhl rok 1990, kdy byla připojena Německá demokratická republika (dále jen NDR), což vyžadovalo řadu zásadních opatření.

Společným znakem ČR a SRN je jejich členství v EU. ČR se řadí mezi nové členské státy, které přistoupily v rámci největšího rozšíření 1. května roku 2004. Naopak SRN patří mezi šest zakládajících zemí Evropských společenství z roku 1957. Daňové soustavy členských států EU jsou předmětem rozsáhlé harmonizace týkající se především daní nepřímých. V EU však existují snahy také o harmonizaci přímých daní zejména prostřednictvím jednotného konsolidovaného základu daně, který by měl vést ke snížení daňových úniků a administrativní náročnosti. SRN byla pro komparaci příjmových daní vybrána vzhledem k velké hospodářské provázanosti s českou ekonomikou. Pro ČR je SRN nejvýznamnějším obchodním partnerem a současně největším přímým zahraničním investorem, čímž se vytvořila vazba na vývoj německé ekonomiky a tedy i na její daňový systém.

Cílem práce je, na základě platné legislativy, analýzy a provedených výpočtů celkové daňové povinnosti, prozkoumat jednotlivé konstrukční prvky daní z příjmů a celý mechanismus fungování daňových systémů ČR a SRN a následně poukázat na odlišnosti, které se mezi těmito zeměmi vyskytují.

Základem komparace bude legislativní vymezení příjmových daní, jejich výnos do státního rozpočtu i veřejných rozpočtů, daňové zatížení společností i jednotlivých domácností a v neposlední řadě také postavení sledovaných zemí dle světových ukazatelů. Studie využívá metody komparace, grafické analýzy, deskripce a další.

Práce sestává z pěti kapitol, přičemž první a poslední je úvod, respektive závěr. Kapitola následující po úvodu bude zaměřena na podstatu a význam daní v ekonomice a jejich základních funkcí, které plní. Nedílnou součástí bude také rozbor daňových zásad a požadavků na optimální daňový systém. Druhá část kapitoly se věnuje základní typologii daní spojenou s vymezením jednotlivých konstrukčních prvků, historickým vývojem důchodových daní a problematikou harmonizace a koordinace daňových soustav. Závěrem kapitoly budou charakterizovány jednotlivé možnosti komparace daňových systémů.

V následující kapitole budou vymezeny základní konstrukční prvky důchodových daní v ČR spojené s jejich fiskálním významem. Důležitou součástí bude také daňová incidence dle modelových poplatníků a analýza korporátního daňového zatížení.

Obsahem poslední kapitoly bude legislativní vymezení daní z příjmů SRN, jejich fiskální význam a daňové zatížení osobní a korporátní důchodové daně, přičemž důraz bude kladen na jednotlivé odlišnosti od českého daňového systému. V empirické části této kapitoly bude rovněž přistoupeno ke komparaci postavení daňových systémů sledovaných států dle vybraných světových ukazatelů.

2 Základní aspekty daňové teorie

První kapitola bakalářské práce je věnována daním, jakožto příjmům do veřejných rozpočtů. Úvodní část se zabývá vybranými daňovými pojmy, funkcemi, které daně plní a také problematikou významu daňové politiky a jejích nástrojů. Nechybí zde ani základní teorie týkající se daní z příjmů. Závěr kapitoly je zaměřen na proces harmonizace daňových soustav a principy daňové komparace.

2.1 Podstata a význam daní v ekonomice

Daně mají v ekonomice nezastupitelný význam, jelikož tvoří nejdůležitější příjem do veřejných rozpočtů. Daň je jednostranný pohyb finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru, kde poplatník nemá nárok na žádnou protihodnotu, která by odpovídala výši jeho platby. Tím se tedy potvrzuje důležitá vlastnost daně a tou je **neekvivalentnost**. Dalším charakteristickým znakem zdanění je jeho **nenávratnost**, čímž se odlišuje především od půjčky, kde se platba po určité době navrací zpět. Každý stát potřebuje k plnění jeho základních funkcí určité finanční prostředky. Tuto potřebu pokrývají daně, jejichž prostřednictvím se financují např. výdaje na školství, zdravotnictví, obranu, kulturu a další veřejné statky a služby (Široký et al, 2008). Daň je také **neúčelová**, čímž se má na mysli, že po zaplacení jakékoliv daně nikdo neví, za jakým účelem budou vybrané daňové prostředky použity. Existují však výjimky, například z finančních prostředků vybraných prostřednictvím silniční daně se zpravidla hradí výstavba a údržba silnic a dálnic.

Existuje mnoho způsobů jak vymezit definici daně, přičemž jako velmi výstižnou lze považovat formulaci podle Širokého (2008, s. 9) „*daň je povinnou, zákonem předem stanovenou částkou, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.*“ Placení daně se buď pravidelně v časových intervalech opakuje, nebo platba nastává pouze za určitých, předem definovaných, okolností (například při převodu nemovitosti).

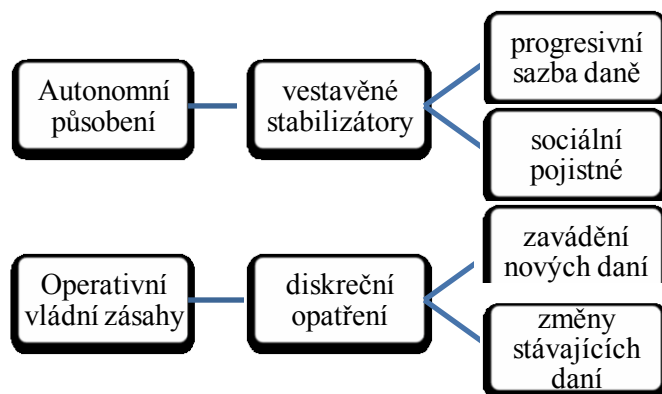
Podle Vančurové (2010) však úkolem daní není pouze vytvořit ve veřejných rozpočtech dostatečně velké finanční zdroje, jak může být z předchozího textu patrné, ale daně plní několik důležitých funkcí:

- **alokační funkce** daní se uplatňuje v případech, kdy trh projeví neefektivnost v rozmístění zdrojů a dojde k tržnímu selhání, daně se tak vybírají proto, aby se prostředky umísťovaly tam, kde se jim při tržní alokaci nedostávalo, a zároveň se odejmuly z oblastí, kde je jich dostatek,

- **funkce redistribuční** slouží ke snížení rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů, jelikož společnost jako celek nepovažuje rozdělení důchodů a bohatství na základě tržních mechanismů za přijatelné,
- využití **stabilizační funkce** daní by mělo v ekonomice vést ke zmírňování výkyvů ekonomického cyklu, vláda reguluje výši daňových příjmů podle toho, v jakém hospodářském cyklu se ekonomika nachází.

Nedílnou součástí fiskální politiky státu je **daňová politika**. Její význam spočívá v praktickém využívání daňových nástrojů s cílem ovlivnit ekonomické a sociální procesy ve společnosti. Daně zařazujeme do skupiny nepřímých nástrojů hospodářské politiky, které má stát pod svou kontrolou, a které využívá k dosažení vytyčených cílů. Daně jsou zároveň prostředkem přerozdělování nově vytvořeného produktu. Dle *Schématu 2.1* se nástroje daňové politiky třídí z hlediska samostatnosti jejich působení na ekonomiku na autonomní a operativní vládní zásahy (Široký et al, 2008).

Schéma 2.1 Nástroje daňové politiky



Zdroj: Široký et al (2008), vlastní úprava.

Do nástrojů daňové politiky působících samostatně patří **vestavěné stabilizátory**, které po jejich zavedení diskrečním rozhodnutím působí v hospodářství automaticky a již nevyžadují žádné další zásahy hospodářské politiky. Typickým příkladem vestavěných stabilizátorů je systém progresivního zdanění příjmů. Jeho působení spočívá v tom, že v době hospodářského vzestupu, kdy dochází ke zvýšení příjmů, se poplatníci dostávají do vyšších daňových pásem, proto jejich disponibilní důchod, představující potencionální poptávku, je ve svém vzestupu brzděn. V období hospodářského poklesu naopak dochází ke snížení daňové zátěže, čímž se brzdí pokles disponibilního důchodu a zároveň i poptávky a následně

produktu ekonomiky. Tento mechanismus funguje za podmínky stabilní nebo relativně stabilní cenové hladiny a kromě progresivní sazby daně zde zařazujeme také sociální pojistné (např. pojištění pro případ nezaměstnanosti).

Do skupiny vládních zásahů působících operativně patří diskreční neboli **vědomá opatření** v daňovém systému. Tato opatření fungují na principu jednorázových rozhodnutí nezávislých na hospodářských cyklech. Příkladem záměrných vládních rozhodnutí může být zavádění nových daní nebo změny stávajících daní. Vládní diskreční politika je však problematická z důvodu jejího časového zpoždění (Šíroký et al, 2008).

2.2 Daňové zásady

Při úvahách o optimálním daňovém systému je potřeba vycházet z určitých zásad, které jsou v daňové teorii víceméně nezměněné již od dob Adama Smithe.¹ Různí autoři však uvádějí rozdílné požadavky na správný daňový systém i na jednotlivé daně. Pro účely práce uvádíme pět nejdůležitějších kritérií tzv. „dobrých daní“, jejichž náplň si následně přiblížíme:

- efektivnost,
- spravedlnost,
- daňové stimuly,
- makroekonomická pružnost,
- právní perfektnost a politická průhlednost.

Princip daňové efektivnosti znamená, že daně by neměly narušovat efektivní alokaci zdrojů v ekonomice tím, že způsobí velké distorze v cenách a užitku z různých druhů činnosti, které nutí poplatníky k nahrazení zdaněného zboží nebo činnosti nezdaněným.

Princip daňové spravedlnosti souvisí převážně s úlohou daní zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodů. Za základní principy spravedlivého zdanění se v současné daňové teorii považuje princip prospěchu či princip platební schopnosti. Princip prospěchu vyjadřuje zdanění jedince úměrně podle jeho užitku, který získává z veřejných výdajů. Principem platební schopnosti se naopak má na mysli úhrada daní poplatníkem podle toho, jaká je jeho platební kapacita.

¹ Adam Smith (1723 – 1790) byl představitelem klasické politické ekonomie a zároveň objevitelem a zastáncem tzv. „neviditelné ruky trhu“. V jeho díle Pojednání o podstatě a původu bohatství národů, které vyšlo v roce 1776, mj. definoval čtyři daňové kánony vyjadřující zásadu spravedlnosti, efektivnosti, právní perfektnosti a průhlednosti.

Podstatou **principu daňových stimulů** je požadavek, aby daně působily pozitivně na ekonomické chování jednotlivců. Daně by proto neměly demotivovat jednotlivce k jejich práci, k ochotě spořit a přijímat rizika spojená s podnikáním.

Požadavek makroekonomické pružnosti souvisí s možností daní krátkodobě ovlivňovat efektivní poptávku soukromého sektoru odčerpáním většího, popřípadě menšího, dílu z jejího celkového objemu. Daně tak pružně reagují na růst hrubého domácího produktu (dále jen HDP) a mohou tak plnit funkci stabilizátorů ekonomiky, jelikož celková efektivní poptávka má vliv na stabilitu.

Požadavek na právní perfektnost a politickou průhlednost je tím důležitější, čím více je kladen důraz na svobodu jednotlivce. Daňové zákony, které jsou nesystémové, chybové a nejednoznačné mají negativní vliv na ostatní požadavky, zejména na princip efektivnosti (Kubátová, 2010).

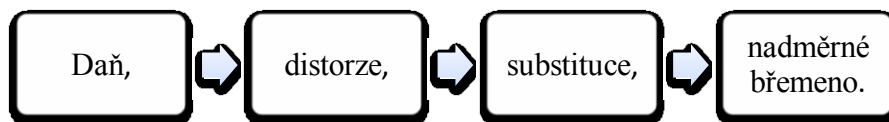
Transfer daní ze soukromého do veřejného sektoru přináší podle Kubátové (2010) řadu dodatečných nákladů, které vyvolávají neefektivnost. Daňové systémy si proto kladou za cíl především tuto neefektivnost snížit na minimum. Existují dva druhy daňových nákladů, které mají zcela odlišný charakter.

- **Přímé a nepřímé administrativní náklady** - přímé náklady jsou spojené s daňovou správou. Nepřímé náklady naopak souvisí s daněmi na straně soukromého sektoru. Výše přímých nákladů je poměrně lehce zjistitelná, jelikož jejich jednotlivé položky jsou zaznamenány v účetnictví státních institucí. To neplatí pro nepřímé náklady, jejichž výši nelze tak snadno vyčíslit.² Oba tyto typy nákladů však mají tendenci růst s rostoucí složitostí daňového systému.
- **Nadměrné daňové břemeno** - efektivnost ekonomiky snižují kromě výše zmíněného ještě jiné druhy nákladů, které vyvolává téměř každá daň. Jsou to náklady daňové distorze. Distorze zpravidla vzniká zavedením zcela nové daně v daňovém systému, což způsobí změny v relativních cenách, výnosech a užitcích. Tento jev vede k substituci, jelikož každý jedinec se po zavedení daně snaží optimalizovat svou daňovou zátěž. Příkladem může být vysoké zdanění některých výrobků, které povede ke snížení, případně k přesunu poptávky na jiné výrobky. Substituce však závisí na elasticitě poptávky po výrobku, což znamená, že u komodity s nízkou či nulovou elasticitou nebude substituční efekt výrazný. Při předpokladu elastické poptávky dojde k ekonomické ztrátě

² K dispozici jsou pouze odhady, kolik času a financí vynaloží poplatníci či plátcí daně ke splnění své daňové povinnosti. Jedná se zejména o náklady na účetní nebo náklady spjaté s podáním daňového přiznání.

účastníků trhu, přičemž tato ztráta není kompenzována ziskem jiných ekonomických subjektů. Tuto ztrátu nazýváme nadměrným daňovým břemenem neboli ztrátou mrtvé váhy. Názorný popis vzniku nadměrného daňového břemene poskytuje *Schéma 2.2*.

Schéma 2.2 Vznik nadměrného daňového břemene



Zdroj: Kubátová (2010), vlastní úprava.

Prakticky všechny daně v daňových systémech vyspělých států vyvolávají distorzní účinky na chování daňového subjektu. Daň nepůsobí distorzi, pokud neexistuje možnost, jak by se jednotlivec vyhnul své daňové povinnosti změnou svého ekonomického chování. Kromě výše zmíněného substitučního efektu, který roste s růstem mezní sazby daně, sebou daň nese ještě jeden efekt, tzv. důchodový. **Důchodový efekt** souvisí s tím, že daň odčerpává poplatníkovi část jeho důchodu a to buď přímo, nebo prostřednictvím spotřební daně. Jeho velikost je závislá na výši daně a roste s růstem průměrné daňové sazby.

2.3 Základní typologie daní a jejich konstrukční prvky

Daně je možné klasifikovat z mnoha různých úhlů pohledu dle rozličných kritérií. Vzhledem k neomezeným možnostem třídění, které se autorům zabývajícím se daňovou problematikou nabízí, je přistoupeno pouze k těm nejzákladnějším hlediskům klasifikace.

2.3.1 Třídění daní podle jejich dopadu

Tato klasifikace, která se řadí mezi základní, člení daně na **přímé** a **nepřímé**. Přímé daně jsou placeny přímo z důchodu nebo majetku poplatníka, který se jim legálně nemůže vyhnout, například jejím přenosem na jiný ekonomický subjekt. Podstatou daní nepřímých je, že je poplatník neplatí přímo ze svého důchodu, ale daň je přenesena do ceny zboží, služeb, převodů a pronájmů. Zdanění tak probíhá při samotném nákupu či spotřebě příslušné komodity, přičemž se, na rozdíl od přímých daní, nebere ohled na majetkovou situaci poplatníka.

2.3.2 Třídění daní podle objektu daně

Tato klasifikace rozděluje daně podle objektu, k němuž se vztahuje a důvodu jejich odvádění. Jsou to daně:

- důchodové – jsou placené z důchodu poplatníka, tzn. ze mzdy, renty, zisku či úroku,
- majetkové – předmětem je movitý či nemovitý majetek,
- spotřební – jsou daně uvaleny na veškerou spotřebu nebo spotřebu vybraných skupin výrobků,
- z hlavy – jsou výjimečné, jelikož daňový subjekt je současně i předmětem daně, jejich dopad na poplatníka může být neúnosný.

2.3.3 Třídění daní podle stupně progrese

Toto třídění je velmi důležité z hlediska spravedlnosti daní a jejich dopadů na poplatníky. Podle toho, jak se bude vyvíjet vztah mezi příjmy domácností a jejich skutečnými disponibilními důchody, rozlišujeme daně:

- progresivní – jsou konstruovány takovým způsobem, aby při růstu důchodu poplatníka rostla i míra jeho zdanění,
- proporcionální – jsou daně, kdy se průměrná daňová zátěž s růstem důchodu poplatníka nemění a zároveň marginální daňové zatížení se rovná průměrnému,³
- regresivní – kdy s růstem důchodu poplatníka míra jeho zdanění klesá (Široký et al, 2008).

2.3.4 Třídění daní podle metodiky OECD

Pro účely statistického zpracování a pro porovnání daňových charakteristik různých zemí je nejčastěji používaná klasifikace podle OECD⁴, která rozděluje daně do šesti hlavních skupin a následně do podskupin, přičemž hlavním kritériem třídění je předmět daně (viz. Příloha I). Tato klasifikace řadí mezi daně také příspěvky na sociální zabezpečení.

2.3.5 Konstrukční prvky daní

Z právního hlediska resp. legislativy jsou rozlišeny **základní konstrukční prvky daně**, které rozhodují nejen o dopadu daní na ekonomické subjekty a domácnosti, ale i od koho

³ Marginální (mezní) daňové zatížení je podíl daně v poslední jednotce důchodu.

⁴ OECD je zkratka Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, která vznikla v roce 1960. V současnosti má tato organizace 34 členů. Hlavním cílem je podporovat ekonomický růst a hospodářskou spolupráci jednotlivých zemí.

a kdy se daně vyberou, a jak moc bude pro ně odvod daní zatěžující. Níže uvedené základní technické prvky daně jsou užitečné hlavně pro porozumění fungování konkrétních daňových systémů.

- **Subjekt daně** – je fyzická nebo právnická osoba, která je podle daňového zákona povinna odvádět nebo platit daň. Daňové subjekty dělíme na **poplatníky** a **plátce daně**. Poplatník je daňový subjekt, jehož příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani a na rozdíl od plátce daně, je nositelem daňového břemene. Plátce daně je daňový subjekt, kterému ze zákona vyplývá povinnost odvést správci daně daň vybranou nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.
- **Předmět daně** – předmětem zdanění obecně rozumíme tu veličinu, ze které se daň vybírá. Předmětem daně, který je často obsažen přímo v názvu daně, může být hlava, majetek, důchod či spotřeba.
- **Základ daně** – daňový základ je předmětem daně, který musí být vyjádřený v měřitelných jednotkách upravených podle daňového zákona. Měrné jednotky mohou být buď fyzikální (např. kus, tuna, litr) nebo hodnotové (v korunách). Základem daně může být stavová nebo toková veličina. Zatímco stavová veličina stanoví základ daně k určitému časovému okamžiku, toková veličina základ daně načítá za stanovené období, např. zdaňovací období.
- **Sazba daně** – je algoritmus, jehož prostřednictvím můžeme ze základu daně určit výši daně. Sazby daně lze dělit na jednotné a diferencované. **Jednotná sazba daně** se používá pro všechny druhy předmětu daně. **Diferencovaná sazba daně** je odlišná pro různé druhy předmětu daně nebo pro různé daňové subjekty.⁵ Sazby daně se také mohou členit podle jednotek, ve kterých je vyjádřen daňový základ na pevné a relativní (ad valorem). **Pevná sazba daně** se vztahuje k fyzikální jednotce základu daně. **Relativní sazba daně** je stanovena k hodnotovému základu daně a dělí se na proporcionální a progresivní.
- **Sleva na dani** – je částka vymezená zákonem, o kterou lze snížit již vypočtenou daň při splnění stanovených podmínek. Zákon může slevu na dani stanovit buď v absolutní (pevné) částce nebo poměrnou částkou z vypočtené daně, nejčastěji vyjádřenou v procentech (Vančurová, 2010).

⁵ Takové sazby nejsou v souladu se zásadou rovnosti poplatníků, proto se vyskytují pouze výjimečně.

2.4 Teoretická východiska důchodových daní

Důchodové daně se řadí mezi jedny z nejvýnosnějších příjmů veřejných rozpočtů. Zároveň jsou na ně kladeny ve společnosti nejvyšší požadavky, co se týče spravedlivého zdanění a redistribuce vytvořeného důchodu od osob s vysokými příjmy k nízkopříjmovým skupinám. Dělí se na osobní důchodové daně a daň ze zisků firem neboli korporátní daně. Toto rozdělení je nezbytné, jelikož mezi těmito dvěma důchodovými daněmi existuje mnoho značných odlišností, na které je v následujících odstavcích poukázáno.

2.4.1 Osobní důchodová daň

„Daň z důchodu jednotlivce byla poprvé zavedena roku 1799 ve Velké Británii k financování válek proti Napoleonovi“ (Kubátová, 2010, s. 163). Nejprve se zdaňoval pouze zisk a v roce 1803 se daň rozšířila na veškeré příjmy. Po vítězství nad Napoleonem to vypadalo, že tato daň již nebude potřebná a byla zrušena, avšak později se země potýkala se značným zadlužením a nedostatkem veřejných příjmů, což vedlo k znovuzavedení této daně. Ostatní vyspělé země tuto daň zavedli až koncem 19. a počátkem 20. století. V Rakousko-Uherské monarchii byla osobní důchodová daň zavedena až v roce 1849. V době zavádění této daně byla daňová sazba ve výši pouze několika procent, nicméně po 2. světové válce se tyto sazby v některých zemích neustále zvyšovaly, dokonce až na 90 %. Toto intenzivní zdanění však bylo uvaleno pouze na vysoko příjmové skupiny obyvatel. V 80. letech 20. století státy naopak vykazovaly snahu o snížení těchto sazeb a snížení progresu. Počátkem 90. let byly osobní důchodové daně zavedeny i v postkomunistických zemích a to v podobě, která odpovídala potřebám tržních ekonomik.

Osobní důchodová daň je nepochybně jednou z nejznámějších daní daňového systému, což je dáno především jejími vlastnostmi, kterými podporuje spravedlnost a efektivnost. Hlavní výhody této daně spatřujeme zejména v tom, že nezpůsobuje distorze v cenách, odpovídá principu platební schopnosti, velikost daňového břemene je viditelná a funguje jako dobrý makroekonomický stabilizátor (Kubátová, 2010).

2.4.2 Daň ze zisků firem

Daň ze zisků společností je jednou z nejmladších daní v moderních daňových systémech. Historicky navazuje na různé středověké výnosové daně, které byly uvaleny na některé druhy zisků fyzických osob. Při nerozvinutých pravidlech účetnictví však nebylo možné zdaňovat zisky přímo, proto se používaly různé zástupné znaky jako například daně

odvozené podle počtu tovaryšů nebo daň z oken. Zavedení řádného účetnictví, které se rozvíjelo spolu s manufakturní výrobou, umožnilo vznik skutečně výnosové daně, která byla uložena přímo na účetní zisk. Historicky první daň z důchodu společností byla zavedena v Prusku a stejně jako osobní důchodová daň měla při svém vzniku velmi nízkou sazbu (Kubátová, 2010).

V poslední době je nutnost existence této daně mezi daňovými teoretiky hodně diskutována. Odpůrci zdůrazňují nejenom fakt, že vlastníky právnických osob jsou zpravidla vždy osoby fyzické, jejichž důchody podlehnou osobní důchodové dani, ale také obtížnost měření skutečného ekonomického zisku – **integralistický přístup**. Některé názory tak navrhuji dokonce úplné odstranění zdanění příjmů firem. V případě zvýšeného zdanění kapitálu, který je v současné ekonomice hodně mobilní, nemusí dojít ke zvýšení daňových výnosů, ale naopak dojde k přesunu tohoto kapitálu do jiného státu nabízejícího lepší daňové podmínky. **Absolutistický přístup** naopak vyzdvihuje dobré vlastnosti daně z korporací, zejména skutečnost, že tuto daň lze využít ke stabilizační politice, případně ji lze chápat jako platbu za využívání veřejných služeb a infrastruktury v místě, kde mají sídlo, apod. (Široký et al, 2008).

2.4.3 Harmonizace a koordinace daňových soustav

Vstupem do EU se ČR zavázala harmonizovat legislativu s daňovým právem EU a vybudovat tak soustavu, která bude srovnatelná se systémy uplatňovanými v členských státech.

Harmonizace daní je procesem přiblížení a vzájemného přizpůsobení národních daňových soustav na základě dodržování společných pravidel. Můžeme ji chápat jako proces směřující k dosažení určitého cíle či jako již dokončenou harmonizaci daňové legislativy. Podle Nerudové (2008) prochází harmonizační proces třemi základními fázemi, přičemž se může zastavit například v druhé etapě a dále nepokračovat. Fáze jsou následující:

- výběr daně, která se bude harmonizovat,
- harmonizace základu daně,
- harmonizace daňové sazby.

Pokud země používá pro určité daně společná ustanovení, avšak pro jiné daně ustanovení na národní úrovni, říkáme, že provádí **dílčí harmonizaci**. Naopak **celková harmonizace** je výsledkem sladění daňových sazeb a struktury daňového systému. EU chce

především prostřednictvím daňového sjednocení napomáhat k dosažení čtyř základních svobod volného obchodu. Z tohoto hlediska můžeme dále daňovou harmonizaci rozdělit na:

- **pozitivní** – jedná se o sjednocení daňových systémů států EU pomocí směrnic a nařízení, které používá Evropská komise, v jednotlivých státech tak budou platit stejná pravidla, proto je považována za nejvhodnější způsob dosažení fungujícího jednotného trhu,
- **negativní** – zde provádí Evropský soudní dvůr opatření, prostřednictvím daňové judikatury, nikoliv na základě směrnic a nařízení, tato harmonizace nevytváří totožná pravidla pro členské státy EU, proto nemůže být považována za prostředek k dosažení harmonizace.

Z hlediska aktuálního vývoje můžeme harmonizaci dělit na:

- **přímou** – tou se rozumí proces sbližování daňových soustav prostřednictvím směrnic,
- **nepřímou** – představuje snahu o harmonizaci pomocí jiných oblastí práva (Nerudová, 2008).

Naléhavost harmonizace v oblasti přímých daní je menší než u daní nepřímých, avšak určité sblížení zásad přímého zdaňování je považováno v rámci EU za nezbytné. Značné rozdíly v přímých daních mezi jednotlivými zeměmi působí na náklady a výnosy kapitálu, takže mezinárodní mobilita kapitálu a zakládání podniků mohou být těmito rozdíly ovlivněny. Prvotním cílem EU bylo postupně harmonizovat jak přímé, tak nepřímé daně, avšak po několika neúspěšných pokusech o harmonizaci důchodových daní se na mnoho let od těchto záměrů upustilo. Důvodem byla zejména neochota členských států slevit ze svých zvyklostí ve prospěch společného trhu a zároveň země považovaly harmonizaci základů a sazeb důchodových daní za přílišný zásah do vnitřních záležitostí a současně jako pokus o omezení fiskální suverenity členských států. Většina pokusů Evropské komise o harmonizaci daně z příjmů selhala a to především z důvodu požadavku jednomyslnosti při přijímání harmonizačních opatření. Přesto se harmonizace v rámci EU v oblasti přímých daní uskutečnila a to zejména přijetím direktiv a dalších dokumentů týkajících se korporátní daně. Právě harmonizace této daně významným způsobem podporuje fungování jednotného trhu, jelikož značné rozdíly ve zdanění zisků korporací ovlivňuje podniky v jejich investičním rozhodování. V oblasti harmonizace přímých daní sehrál významnou úlohu tzv. Rudingův výbor⁶ z roku 1990, jehož úkolem bylo zjistit, zda rozdíly ve firemních daních jsou příčinou

⁶ Onn Ruding zastával funkci nizozemského ministra financí a byl pověřen vedením výboru.

vzniku bariér na společném trhu a zda tyto překážky mohou být eliminovány působením daňové konkurence nebo zda bude třeba k jejich odstranění přijmout společnou legislativu. Výsledkem šetření výboru bylo zjištění, že ve zdanění zisků firem jednotlivých členských států existují značné rozdíly, zejména v konstrukci této daně, což překáží volnému pohybu kapitálu a zahraničních investic. Evropská komise na závěry Rudingova výboru reagovala stanovením několika priorit, kterými se má oblast korporativního zdaňování ubírat, avšak většinu doporučení tohoto výboru nevyužila (Šíroký, 2009).

Evropská komise v roce 2001 sestavila čtyři možné varianty harmonizace daně z příjmů korporací:⁷

- a) zdanění podle státu řídící společnosti – nadnárodní společnosti se řídí daňovými zákony, které platí v zemi, kde má společnost sídlo nebo kde se nachází vedení firmy,
- b) jednotný konsolidovaný základ daně – příjmy společností, jejichž aktivity jsou vyvíjeny ve více zemích EU, budou zdaňovány podle stejných pravidel stanovení daňového základu,
- c) evropská korporativní daň – jednotná daňová sazba a stanovení pravidel pro její správu a rozdělování výnosu,
- d) povinný harmonizovaný základ daně – jednotný daňový základ, který platí pro nadnárodní společnosti, ale i podniky působící v jednom členském státě (Nerudová, 2008).

Současným úkolem EU je výše zmíněný projekt společného konsolidovaného firemního základu daně (dále jen CCCTB⁸). Za tímto účelem byla v roce 2004 vytvořena pracovní skupina skládající se z odborníků ze všech 27 členských států, jejímž úkolem bylo zejména stanovit jasnou definici a strukturu společného konsolidovaného firemního základu daně a základní daňové principy a způsoby, jakým se budou podílet jednotlivé členské státy na jednotném konsolidovaném základu daně. Legislativní pravidla výpočtu základu daně z příjmů právnických osob jsou v současné době obsažena v legislativách členských států. Cílem CCCTB je zavedení jednotné metodiky výpočtu společného konsolidovaného základu daně u společností podnikajících ve více než jednom členském státě a tvoří jednu vlastnickou skupinu. Takto získaný základ by byl potom na úrovni skupiny konsolidován a následně rozdělen mezi jednotlivé členské země EU, kde společnosti působí. Část společného

⁷ Je třeba zdůraznit, že v rámci EU již není usilováno o harmonizaci sazeb přímých daní, nýbrž o sjednocení daňových základů.

⁸ CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base.

daňového základu by byla zdaněna sazbou daně platnou v určité zemi. Systém jednotného výpočtu základu daně by tak měl nahradit výpočet podle národní daňové legislativy všech členských zemí EU a snížit tak administrativní zátěž společností a vést k omezení daňových úniků a podvodů. Tento systém je založen na principu dobrovolnosti, avšak pokud se určitá společnost pro výpočet jednotného konsolidovaného základu daně rozhodne, musí v něm setrvat po dobu minimálně 5 let. (Evropská komise, 2012).

O neustálých snahách o harmonizaci korporátní daně vypovídá současný trend snižování daně ze zisků firem. V roce 2011 činila průměrná nominální sazba daně ze zisku firem v EU 23 %, přičemž ve srovnání s rokem 1995 došlo k radikálnímu snížení o 12 %. Nejvyšší sazba osobní důchodové daně se v EU v roce 2011 pohybuje průměrně okolo 37 % a také vykazuje klesající tendenci (Evropská komise, 2011).

Daňová koordinace je chápána v širším slova smyslu než daňová harmonizace, jelikož zahrnuje všechny možnosti vedoucí k přizpůsobování se daňovým soustavám jednotlivých států. Především však pojem koordinace daňových systémů lze chápat jako vytváření bilaterálních a multilaterálních smluv týkajících se zdanění s cílem omezit arbitrážní obchody. Pokrok v daňové koordinaci je nezbytný pro eliminaci překážek, které by mohly zabránit dokončení jednotného trhu. S daňovou koordinací se nesetkáváme pouze v rámci EU, ale také v mezinárodních organizacích jako je OECD, OSN nebo MMF.

Existují dva základní druhy daňové koordinace:

- smluvní – představuje vyjednávání států, jejichž vyústěním je uzavření smlouvy,
- spontánní – tato koordinace probíhá v rámci jednoho státu, tzn., že je jednostranná a nezahrnuje proces vyjednávání s jednotlivými státy.

2.5 Možnosti komparace daňových systémů

Existuje celá řada možností komparace daňových systémů, přičemž jako základní ukazatel sloužící pro mezinárodní srovnání je považována daňová kvóta, případně implicitní daňové sazby.

2.5.1 Daňová kvóta

K měření daňového zatížení ekonomiky se používá ukazatel daňové kvóty stanovený jako podíl celkových daňových příjmů veřejných rozpočtů k nominálnímu HDP vyjádřený v procentech. Ukazatel daňové kvóty má řadu nevýhod vyplývajících především z jeho konstrukce, avšak pro mezinárodní komparaci se používá nejčastěji. Mezi hlavní problémy

patří zejména nejasná definice daně v zákonech některých států a následné obtížné určení přesné výše daňových příjmů. Výši daňové kvóty může zkreslovat také rozpočtový schodek, tzn. splácení dluhu z předchozích let popřípadě přebytek veřejných rozpočtů (Široký et al, 2008).

Z praktického hlediska můžeme daňovou kvótu členit na **jednoduchou** a **složenou**. Jednoduchá daňová kvóta zahrnuje pouze ty příjmy veřejných rozpočtů, které obsahují všechny znaky daně a zároveň mají „daň“ ve svém názvu. Složená daňová kvóta má větší vypovídací schopnost, neboť vyjadřuje podíl všech daní a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění k HDP (Kotlán, 2010).

Z hlediska mezinárodního srovnání je důležitá i struktura daňové kvóty, tedy **daňový mix**, vyjádřený jako podíl daní na daňové kvótě nebo na celkovém daňovém výběru. Nejvíce se používá vliv přímých a nepřímých daní případně jednotlivých daní v rámci jedné skupiny. Důležitým se jeví také ukazatel struktury daňových výnosů podle **daňového určení**, který ukazuje, jaký podíl mají jednotlivé úrovně veřejné správy na celkových daních.

2.5.2 Implicitní daňové sazby

K alternativním ukazatelům daňového zatížení, které používá zejména Evropská komise, patří ukazatel implicitních daňových sazeb. Díky němu lze vyjádřit dopad daní na ekonomické aktivity podle jejich funkcí (spotřeba, práce, kapitál). Implicitní daňové sazby tedy ukazují průměrné efektivní daňové zatížení různých druhů ekonomických příjmů nebo aktivit.

- **Implicitní daňová sazba na práci (ITRL)** – se vypočítá jako podíl daní z práce a veřejnoprávního pojištění k celkovým nákladům práce.
- **Implicitní daňová sazba z kapitálu (ITRK)** – se určuje na základě podílu výnosů z kapitálových daní k potenciálním zdanitelným kapitálovým a firemním důchodům.
- **Implicitní daňová sazba na spotřebu (ITRC)** – je poměr mezi celkovými daňovými příjmy ze spotřeby a konečnými náklady domácností na spotřebu (Kotlán, 2010).

2.5.3 Efektivní korporátní daňové sazby

Vhodným způsobem pro porovnání daňového zatížení různých společností se jeví tzv. efektivní korporátní sazby daně z příjmů, které zahrnují výši statutárních daňových sazeb z příjmů společností i konstrukci daňového základu. Pro určení těchto sazeb se používají tři rozdílné metodiky:

- **metoda zpětného makropohledu** – podle této metodiky jsou efektivní daňové sazby odvozovány z agregovaných makroekonomických dat publikovaných národními účetními systémy jednotlivých zemí a určí se jako poměr agregovaných daní z příjmů či ze zisku společností k hodnotě základu daně,
- **metoda zpětného mikropohledu** využívá výstupy finančního účetnictví jednotlivých společností, přičemž se efektivní korporátní daňová sazba vypočítá jako poměr odvedené daně ze zisků korporací nebo z příjmů k daňovému základu,
- **metoda dopředného mikropohledu** – ukazatelé zjištěné touto metodou jsou obvykle používány pro zhodnocení účinků zdaňování na investiční rozhodování společností a umožňují mezinárodní komparaci vlivu zdaňování na investiční pobídky. Metoda vypracovaná Devereuxem a Griffithem (1998) patří mezi nejznámější a stanovuje **efektivní marginální daňovou sazbu** (dále jen EMTR⁹), která se používá pro přírůstkové marginální investice v určité zemi a **efektivní průměrnou daňovou sazbu** (dále jen EATR¹⁰) vyjadřující průměrnou efektivní úroveň zdanění investice při rozdílných úrovních její ziskovosti (Blechová, 2005).

Pro mezinárodní komparaci daňového zatížení práce se používá **daňový klín** (tax wedge), tedy rozdíl mezi čistou mzdou, se kterou pracovník disponuje a celkovými náklady práce. Je to také rozdíl mezi celkovými náklady placenými zaměstnavatelem na zaměstnance a čistým příjmem zaměstnance po zdanění. Výpočet daňového klínu se provádí podle metodiky OECD (Blechová, 2005).

2.5.4 Další možnosti měření daňového zatížení

Dalším, zcela novým, způsobem měření daňového zatížení je **World Taxation Index** (dále jen WTI) složený jak z tvrdých, tak z měkkých dat. Měření se týká 30 členských zemí OECD a Slovinska, jehož základem je rozbor daňové struktury, který se uskutečňuje ve dvou na sobě nezávislých etapách. V první etapě byla vytvořena daňová struktura skládající se z nejvýnosnějších daní, která vycházela především z klasifikace OECD a částečně z Eurostatu, přičemž bylo souhrnné daňové zatížení rozděleno do šesti základních kategorií (dle Tab. 2.1), které jsou dále rozčleněny do několika podkategorií.

⁹ EMTR – Effective Marginal Tax Rate.

¹⁰ EATR – Effective Average Tax Rate.

Tab. 2.1 Struktura daňového zatížení v rámci WTI

Osobní důchodová daň – PIT
Korporátní důchodová daň – CIT
Příspěvky na sociální zabezpečení - SOS
Daň z přidané hodnoty, popř. obrátová daň - VAT
Jiné daně na spotřebu - DCO
Majetkové daně - PRO

Zdroj: Kotlán a Kaštan (2010), vlastní úprava.

Druhá fáze byla založena na dotazníkovém šetření, kterého se zúčastnili významní odborníci zabývající se daňovou problematikou v jednotlivých zemích OECD. Cílem bylo zjistit, jakou váhu připisují jednotlivým typům daní v jejich daňovém systému. Jejich hodnocení bylo značně subjektivní a opíralo se o kritérium daňové výnosnosti a vlivu na ekonomickou výnosnost (Kotlán, 2010).

Mezi další možnosti komparace je možné zařadit **Tax Misery Index** a **Den daňové svobody**. Tax Misery Index je již od roku 2000 publikován časopisem Forbes, nicméně nemá velkou vypovídací hodnotu, jelikož porovnává pouze nejvyšší sazby všech důležitých daní (Forbes Magazine, 2009a). Den daňové svobody (Tax Freedom Day) je pomyslná hranice, kdy občané přestávají pracovat pro stát, aby platili daně nebo vládní výdaje, a začínají pracovat sami na sebe. Den daňové svobody se určuje buď jako podíl vybraných daní na čistém národním důchodu násobený počtem dní v roce, nebo jako podíl veřejných výdajů na HDP násobený počtem dní v roce (Forbes Magazine, 2009b).

Světová banka a firma Pricewaterhouse Coopers společně s International Finance Corporation každoročně vypracovává studii **Paying Taxes**, která hodnotí administrativní náklady zdanění a složitost daňového systému ve 183 zemích světa. Ukazatel Paying Taxes zahrnuje náklady spojené s placením daní společností a administrativní zátěž související s plněním daňových povinností firmy (World Bank Group a Pricewaterhouse Coopers, 2011).

2.6 Dílčí závěr

Každý stát v tržní ekonomice by měl pro své občany zajistit nejen dodržování práva a spravedlnosti, ale také vnitřní pořádek, bezpečnost, patřičnou úroveň zdravotnických služeb, školství, vědy a výzkumu atd. Aby mohly být tyto požadavky splněny, potřebuje stát určité finanční prostředky, které zpravidla získává prostřednictvím daní, poplatků a pojistného. Optimální daňový systém je založen na dodržování určitých pravidel, jejichž správná kombinace by měla mít pozitivní efekt na ekonomický růst, růst pracovních příležitostí a motivovat k podnikání.

Existuje mnoho možností třídění daní, přičemž jako elementární je považována klasifikace daňové soustavy na daně přímé a nepřímé. Podstatou přímých daní je zdaňování příjmů nebo majetku poplatníka, u nepřímých daní je daňové břemeno přeneseno na konečného spotřebitele zboží a služeb.

Jak již bylo zmíněno, proces daňové harmonizace znamená sbližování daňových systémů jednotlivých států, jejímž cílem je postupné odstranění překážek pro fungování jednotného vnitřního trhu. Harmonizace v oblasti nepřímých daní je pro státy EU většinou prospěšná, jelikož sbližování těchto daní přímo ovlivňuje volný pohyb zboží a služeb mezi členskými státy a tím podporuje konkurenceschopnost a ekonomický růst. Harmonizace daní přímých neprobíhá na takové úrovni jako u nepřímých daní. Důvodem je zejména přesvědčení států, že přímé daně patří výhradně do národních kompetencí a jejich sjednocování je považováno za přílišný zásah do vnitřních záležitostí.

Základem mezinárodní komparace daňových systémů resp. daňového zatížení občanů v jednotlivých státech je daňová kvóta, implicitní daňové sazby, ale také efektivní korporátní daňové sazby. Tyto možnosti komparace daňových systémů jednotlivých států doplňují alternativní ukazatele, kterými jsou Tax Misery Index, Den daňové svobody a studie Paying Taxes, přičemž zcela novým způsobem měření daňového zatížení je ukazatel WTI.

3 Zdanění příjmů v ČR

Předchozí kapitola se věnovala teoretickému pohledu na daně obecně. Další kapitola je zaměřena na popis jednotlivých konstrukčních prvků důchodových daní v daňové soustavě ČR, přičemž se vychází ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon). Jak již bylo uvedeno, daně z příjmů patří mezi daně přímé a podle zákona se rozdělují na daň z příjmů fyzických osob (dále jen DPFO) a daň z příjmů právnických osob (dále jen DPPO). Zákon je účinný od 1. 1. 1993 a vznikl v souvislosti se zavedením daňové reformy, která se dotýkala všech stávajících daní. Jejím cílem bylo zejména zjednodušení daňového systému a jeho sladění s tržním mechanismem, čímž položila základy současné daňové soustavy ČR. DPFO vznikla sloučením daně ze mzdy, daně z příjmů z literární a umělecké činnosti a daně z příjmů obyvatelstva. Naopak DPPO byla tvořena důchodovou a zemědělskou daní a odvody do státního rozpočtu (Kubátová et al, 1994).

K další zásadní změně došlo schválením novely zákona v souvislosti se zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů s účinností od 1. 1. 2008, který mj. zavedl ekologické daně.¹¹ Jedním z hlavních úkolů této reformy bylo zejména snížit vládní deficit, plošně snížit daňové zatížení a zároveň zjednodušit daňový systém. Některé změny týkající se jednotlivých důchodových daní jsou blíže nastíněny v následujících podkapitolách.

3.1 Daň z příjmů fyzických osob

Osobní důchodová daň, je nedílnou součástí daňových soustav většiny vyspělých států Evropy. Tato daň je ve společnosti nejvíce známá a zároveň nejméně oblíbená, jelikož zdaňuje veškeré příjmy poplatníka a to především jeho pracovní příjem, příjem z podnikání či z kapitálového majetku (Kotlán et al, 2009). Konstrukce DPFO není jednoduchou záležitostí především proto, že se od ní očekává nejen naplnění fiskální funkce, ale také zásady spravedlnosti, například prostřednictvím možnosti zohlednit ve výpočtu daně sociální poměry poplatníka.

3.1.1 Legislativní vymezení daně

Poplatníky DPFO jsou všechny fyzické osoby, mající na území ČR trvalé bydliště nebo se zde zdržují v průběhu kalendářního roku nejméně 183 dní. Tyto subjekty se nazývají daňoví rezidenti a mají neomezenou daňovou povinnost, která se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, ale i ze zdrojů v zahraničí. Poplatníky DPFO jsou rovněž daňoví

¹¹ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

nerezidenti, jejichž daňová povinnost je omezená a vztahuje se pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR. Tato skupina poplatníků zde nemá trvalé bydliště a jejich pobyt trvá méně než 183 dní v daném kalendářním roce nebo se zde zdržují pouze za účelem studia či léčení.

Předmětem daně jsou veškeré příjmy fyzických osob, čímž se rozumí příjem peněžní i nepeněžní včetně příjmů dosaženého směnou s výjimkou těch, které jsou ze zdanění vyňaty nebo od daně osvobozeny. Ocenění nepeněžních příjmů se provádí podle zákona o oceňování majetku.¹²

Zákon tyto příjmy rozděluje do několika skupin:

- a) „*příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky* (§ 6),
- b) *příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti* (§ 7),
- c) *příjmy z kapitálového majetku* (§ 8),
- d) *příjmy z pronájmu* (§ 9),
- e) *ostatní příjmy* (§ 10).“¹³

Základem daně se rozumí částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce přesahují výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Ke stanovení základu daně je potřeba určit dílčí základy daně. Jednotlivé příjmy jsou tak rozděleny do několika kategorií, pro které jsou odlišně stanoveny podmínky pro uplatňování výdajů nezbytných pro dosažení těchto příjmů.

V roce 2008 došlo k zásadní změně ve stanovení základu daně příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, kterou upravuje ustanovení § 6 odst. 13 zákona. Dílčí základ daně byl navýšen o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z příjmů zaměstnance povinen hradit zaměstnavatel ze svých prostředků.¹⁴ Základ daně se tedy již nepočítá z hrubé mzdy, ale ze „superhrubé mzdy“, čímž se způsob stanovení základu daně u poplatníků značně zkomplikoval, a zároveň je v rozporu se základním cílem reformy a to zjednodušení daňového systému. Tato metoda výpočtu není v daňových systémech členských i nečlenských států EU obvyklá, což komplikuje následnou komparaci s ostatními zeměmi (Pelech, 2012).

Mezi **příjmy ze závislé činnosti** se podle zákona řadí příjmy z nynějšího nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního, členského, či obdobného poměru, ve kterém je

¹² Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ Pro rok 2012 platí, že zaměstnavatel se podílí na pojistném ve výši 34 %, z toho 25 % jde na sociální a 9 % na zdravotní pojištění.

zaměstnanec povinen dodržovat příkazy zaměstnavatele. Vedle příjmů ze závislé činnosti jsou zahrnuty do dílčího základu daně také funkční požitky, což jsou především odměny za výkon funkce představitelů státní moci, odměny za výkon funkce v orgánech obcí či v jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech apod.

Další neméně významné příjmy, které plynou z nezávislé činnosti poplatníka, jsou **příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti**. Příjmy z podnikání jsou např. příjmy ze zemědělské výroby, z živnosti a z jiného podnikání podle zvláštních právních předpisů. Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti zahrnují příjmy z užití či poskytnutí průmyslového a jiného duševního vlastnictví, autorských nebo podobných práv a příjmy z výkonu nezávislého povolání.

Příjmem z kapitálového majetku se má na mysli zejména příjem z držby finančního majetku a jedná se např. o úroky z vkladů na běžných účtech nebo ze směnek vystavených bankou k zajištění vkladu, dále podíly na zisku tichého společníka či kapitálových společností a družstev.

V dílčím základu **daně příjmů z pronájmu** jsou zahrnuty příjmy z pronájmu nemovitostí, bytů nebo jejich částí a movitých věcí. Do **ostatních příjmů** se zařazují zejména veškeré zdanitelné příjmy, které nespádají do výše uvedených dílčích základů daně, a které mají charakter pouze příležitostných příjmů.

Mezi **nezdanitelné části** snižující celoroční základ daně v daňovém přiznání nebo v ročním zúčtování zaměstnavatele patří hodnota darů na veřejně prospěšné účely, úroky zaplacené z úvěru ze stavebního spoření nebo z hypotečního úvěru, příspěvky uhrazené poplatníkem na jeho penzijní připojištění či na soukromé životní pojištění. Odpočet je možno provést také při zaplacení členských příspěvků odborové organizaci nebo při úhradě zkoušek, které ověřují výsledky dalšího vzdělávání poplatníka (Pelech, 2012).

Od základu daně lze odečíst **odčitatelné položky**, které zahrnují veškeré výdaje vynaložené poplatníkem na projekty spojené s výzkumem a vývojem nebo daňovou ztrátu.

Jak již bylo uvedeno výše, základ daně, snížený o všechny odpočty se dále upravuje **sazbou daně**, která pro rok 2012 činí 15 %. Jelikož se při výpočtu daně z příjmů u zaměstnanců vychází ze „superhrubé mzdy“, skutečná sazba daně je 20,1 %. Sazba daně však nebyla vždy lineární. V letech 1993 – 2007 měla klouzavě progresivní charakter, což spočívalo v rozložení základu daně do jednotlivých kategorií, které byly zdaňovány příslušným procentem pro určité daňové pásmo.¹⁵

¹⁵ Existovala celkem čtyři daňová pásma, jejichž procentní sazba se pohybovala od 12 – 32 %.

Slevy na dani jsou významným daňovým nástrojem především proto, že snižují daňovou povinnost poplatníka prostřednictvím přímého odpočtu od vypočtené daně (tímto se liší od nezdanitelných částí základu daně a odčitatelných položek, které snižují základ daně). Důležitou vlastností slev na dani je zejména to, že odrážejí především osobní, zdravotní a rodinné poměry poplatníka.

Tab. 3.1 Přehled některých slev na DPFO

Sleva na dani	Roční výše slevy v Kč
Na poplatníka vč. starobního důchodce	24 840
Na druhého z manželů bez příjmů či s vlastními příjmy max. do 68 000 Kč v roce	24 840
Na invaliditu poplatníka 1. a 2. stupně	2 520
Na invaliditu 3. stupně	5 040
Držitel průkazu ZTP/P	16 140
U studujícího poplatníka do 26 (resp. 28) let věku	4 020
Na manželku ZTP/P	49 680

Zdroj: Pelech (2012), vlastní úprava.

Slevy na dani může uplatnit poplatník ze zákona nejen sám na sebe, ale také na vyživovanou osobu, která s ním sdílí domácnost (*viz. Tab. 3.1*). Poplatník má také nárok na daňové zvýhodnění na každé vyživované dítě žijící s ním ve společné domácnosti ve výši 13 404 Kč za rok a 26 808 Kč na dítě, které je držitelem průkazu ZTP/P. Daňové zvýhodnění se může uplatit buď formou daňového bonusu¹⁶, slevy na dani nebo sloučením obou těchto forem (Vybíhal, 2010).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání se musí odevzdat příslušnému finančnímu úřadu nejpozději do 31. března, přičemž poplatníkům, kteří mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jim daňové přiznání podává daňový poradce, se tato lhůta prodlužuje do 30. června. V poslední den lhůty pro podání daňového přiznání je daň rovněž splatná.

Technika výběru daně z příjmů může být buď jednorázová, nebo zálohová. Tak jako ve většině vyspělých států, i u nás vybírá zaměstnavatel od svých zaměstnanců měsíční zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků u zdroje. Tímto se zajistí kromě

¹⁶ Nárok na daňový bonus vzniká v případě, že částka daňového zvýhodnění na dítě u poplatníka je vyšší než jeho daň po slevě. Poplatník tedy může, při splnění zákonem daných podmínek pro výplatu daňového bonusu, požádat stát, aby přesahující částku doplatil a to do výše 60 300 Kč za rok.

pravidelného příjmu do veřejných rozpočtů také snížení administrativních nákladů výběru daně. Zálohy na DPFO se využívají také u poplatníků, kteří podávají daňová přiznání. Záloha se potom určuje podle poslední známé daňové povinnosti.

3.1.2 Výnos daně z příjmů fyzických osob v ČR

Fiskální význam DPFO je nedílnou součástí následné komparace. Rok 2004 je úmyslně vybrán jako počáteční rok sledovaného období, jelikož došlo k přistoupení ČR do EU, což vyžadovalo řadu úprav českého daňového systému, zejména v oblasti nepřímých daní. Sledované období uzavírá rok 2010 z důvodu dostupnosti vyhodnocovaných dat.

Podíl přímých daní v daňovém mixu ČR vykazuje klesající tendenci, přičemž roste podíl daní nepřímých, jejichž negativní důsledky na ekonomickou aktivitu jsou menší. V ČR přináší nejvyšší daňový výnos daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) a spotřební daně. DPFO zaujímá z hlediska podílu na celkových daňových příjmech třetí pozici (*viz. Příloha II*).

Obsahem *Tab. 3.2* jsou příjmy DPFO do státního rozpočtu, jakožto nejvyššího účtu státu, vyjádřené v nominálních hodnotách a pro větší vypovídací schopnost také v hodnotách očištěných o inflaci¹⁷ v cenách roku 2004. Pro kompletnost analýzy fiskálního významu DPFO zbývá ilustrovat celkový vývoj těchto peněžních prostředků do systému veřejných rozpočtů, jelikož příjemcem daňového výnosu není pouze státní rozpočet, ale také rozpočty územně samosprávných celků, kterými jsou kraje a obce (*viz. Příloha III*).

Z *Tab. 3.2* je patrné, že inkaso DPFO do státního rozpočtu má ve sledovaném období klesající charakter. Výjimkou je pouze rok 2007, kdy nastal meziroční nárůst až o 10,5 mld. Kč, tj. 11,5 %. Příčinu tohoto nárůstu příjmů lze spatřovat v pozitivním vývoji míry nezaměstnanosti a hospodářském růstu. V následujících letech došlo k opětovnému meziročnímu poklesu celkového výnosu DPFO a to jak v rámci státního rozpočtu, tak územních rozpočtů. To bylo odrazem zavedení jednotné daňové sazby, ale také celkovým zpomalením a následným poklesem české ekonomiky až o 4 % v roce 2009 doprovázeným prudkým vzestupem úrovně nezaměstnanosti. Pokles daňové povinnosti fyzických osob byl prohlouben zvýšením slev na dani a daňového zvýhodnění v kombinaci se zrušením společného zdanění manželů. Rok 2010 je charakteristický opět pozvolným růstem těchto příjmů do státního rozpočtu.

Podobné schéma lze sledovat také u příjmů z daní a poplatků, které vykazují dlouhodobě rostoucí tendenci až do roku 2009, kdy se celkový daňový příjem snížil

¹⁷ Míra inflace vyjádřená přírůstkem průměrného ročního indexu spotřebitelských cen, která vyjadřuje procentní změnu průměrné cenové hladiny za posledních 12 měsíců proti průměru 12-ti předchozích měsíců.

až o 59 mld. Kč, tj. o 10,8 %. Důvodem tohoto poklesu je zejména snížení inkasa DPFO o 9,3 mld. Kč, tzn. meziroční pokles o 9,8 % vyvolaný dopadem ekonomické krize v ČR. Rozhodující část (přes 80 %) z celkového výnosu této daně připadá na DPFO ze závislé činnosti a funkčních požitků. Podíl DPFO na celkovém daňovém výnosu státního rozpočtu má klesající tendenci v rámci sledovaného období, což potvrzuje současný světový trend přesouvání daňového břemene z daní přímých na nepřímé.

Tab. 3.2 Výnos DPFO do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů ČR

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Výnos DPFO do SR (v mld. Kč)	95,21	94,77	91,59	102,14	94,96	85,65	87,49
Meziroční změna (v %)	-	-0,5	-3,4	11,5	-7,0	-9,8	2,1
Výnosy z daní a poplatků (v mld. Kč)	424,69	460,43	469,19	533,51	544,39	485,36	508,02
Podíl DPFO na celkovém daňovém výnosu do SR (v %)	22,4	20,6	19,5	19,1	17,4	17,6	17,2
Výnos DPFO do SR v cenách r. 2004 (v mld. Kč)	95,21	92,97	87,56	94,79	82,14	73,23	73,49
Meziroční změna (v %)	-	-2,4	-5,8	8,3	-13,3	-10,8	0,4
Výnos DPFO do VR (v mld. Kč)	133,33	142,43	136,78	151,46	143,32	127,55	131,27
Meziroční změna (v %)	-	6,8	-4	10,7	-5,4	-11	2,92
Sazba daně (v %)	15-32	15-32	12-32	12-32	15	15	15

Zdroj: Ministerstvo financí ČR (2005a, 2005b), Český statistický úřad (2012), vlastní úprava a výpočty.

Vysvětlivky: SR = státní rozpočet, VR = veřejné rozpočty.

3.1.3 Daňové zatížení DPFO dle modelových domácností

Následující část se zaměřuje na porovnání daňového zatížení daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, jelikož právě tato daň má rozhodující podíl na celkovém inkasu DPFO do státního rozpočtu a tedy může nejlépe reflektovat dopad zdanění na jednotlivé typy domácností. Komparace je provedena na základě metodiky OECD rozdělující poplatníky do 8 skupin podle jejich rodinného stavu, počtu dětí a ročního příjmu jednotlivých osob v domácnosti. Podrobněji ilustruje vlastnosti modelových domácností Tab. 3.3. Pro výpočet se vychází z průměrné hrubé měsíční nominální mzdy platné k 3. čtvrtletí roku 2011, která činí 24 089 Kč a v roční výši 289 068 Kč.

Tab. 3.3 Vlastnosti modelových domácností

Rodinný stav	Počet dětí	Příjem 1. osoby v domácnosti (v % průměrné mzdy)	Příjem 2. osoby v domácnosti (v % průměrné mzdy)
Osamělý poplatník	0	67	-
Osamělý poplatník	0	100	-
Osamělý poplatník	0	167	-
Osamělý poplatník	2	67	-
Pár	2	100	0
Pár	2	100	33
Pár	2	100	67
Pár	0	100	33

Zdroj: OECD (2008), vlastní úprava.

Pod pojmem osamělý poplatník se má na mysli domácnost pouze s jedním členem, a naopak párem se rozumí dvě osoby v manželském svazku. První osoba v domácnosti je vždy dominantní, jelikož dosahuje vyššího příjmu než osoba druhá, jejíž příjem je pouze doplňkový. Pro zjednodušení se při výpočtu bere v úvahu pouze sleva na poplatníka, na manželku a daňové zvýhodnění na děti. Jednotlivé odlišnosti a dopad daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků na modelové domácnosti jsou ilustrovány pomocí výsledných hodnot tří ukazatelů:

$$\text{Ukazatel č. 1} = \frac{\text{daň}}{\text{hrubá mzda}} \quad (1)$$

$$\text{Ukazatel č. 2} = \frac{\text{daň} + \text{pojistné placené zaměstnancem}}{\text{hrubá mzda}} \quad (2)$$

$$\text{Ukazatel č. 3} = \frac{\text{daň} + \text{pojistné placené zaměstnancem a zaměstnavatelem}}{\text{hrubá mzda} + \text{pojistné placené zaměstnavatelem}} \quad (3)$$

Konstrukce prvního ukazatele (1) je od ostatních odlišná zejména tím, že do daňových plateb nezahrnuje pojistné placené zaměstnancem či zaměstnavatelem, ale vyjadřuje výhradně podíl daně z příjmu ze zaměstnání poplatníka k jeho hrubé mzdě. Druhý ukazatel (2) tedy již obsahuje příspěvky na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem. Posledním ukazatelem (3) je daňový klín a představuje procentní hodnotu celkových nákladů práce odváděných do veřejných rozpočtů zaměstnavatelem. Výsledné hodnoty zjištěné výpočtem uvedeným v *Příloze IV* jsou seřazeny v *Tab. 3.4*.

Tab. 3.4 Porovnání ukazatelů daňového zatížení v ČR

Stav	OP	OP	OP	OP	Pár	Pár	Pár	Pár
% z PM	67	100	167	67	100, 0	100, 33	100, 67	100, 33
Děti	0	0	0	2	2	2	2	0
Ukaz. č. 1	7,3	11,5	15,0	-6,6	-6,4	1,7	4,3	8,7
Ukaz. č. 2	18,3	22,5	26	4,4	4,6	12,7	15,3	19,7
Ukaz. č. 3	39,0	42,2	44,7	28,7	28,8	34,8	36,8	40,0

Zdroj: vlastní výpočty.

Vysvětlivky: PM = průměrná mzda, OP = osamělý poplatník.

Z výsledků jednotlivých ukazatelů je zřejmé, že nejnižší daňové zatížení pracovních příjmů vykazuje jednočlenná domácnost se dvěma dětmi a příjmem 67 % průměrné roční mzdy. Z toho vyplývá, že daňový systém ČR je výhodnější pro osamělé poplatníky s nižšími příjmy, kteří sdílí domácnost se dvěma dětmi a mají ze zákona právo na daňový bonus ve výši 12 708 Kč. Druhou nejméně zatíženou skupinou se jeví manželská dvojice se dvěma dětmi, přičemž druhá osoba v domácnosti je bez příjmů. Poplatník s vyšším příjmem tedy může uplatnit kromě daňového bonusu na děti, také slevu na druhého z manželů. Opačná situace nastává u bezdětného osamělého poplatníka s nadprůměrným příjmem 167 % průměrné mzdy, jež je daňově zatížený nejvíce. Obdobný jev je vidět také u ukazatele daňového klínu, kdy největší procento celkových nákladů na práci je odvedeno poplatníkovi bez dětí a s příjmem 167 % průměrné mzdy a naopak nejnižší procento je sraženo domácnosti se dvěma dětmi a s příjmem 67 % průměrné mzdy.

3.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů korporací má své nezastupitelné místo ve většině vyspělých zemí světa, nicméně o vhodnosti zavádění této daně do daňových systémů moderních států se vedou značné diskuze, jejichž podstatou je existence vnitrostátního dvojího zdanění, které zdaňuje nejen zisky společností, ale i dividendy z těchto zisků vyplácených. Význam této daně je nesporný především z důvodu daňové konkurence mezi jednotlivými státy, jelikož prostřednictvím snižování nominálních sazeb DPPO a současně zjednodušením daňového systému může země přilákat zahraniční investory. Zejména proto je současným trendem vyspělých zemí světa snižovat sazby DPPO a zároveň zjednodušovat příslušnou legislativu. Výjimkou nebyla ani ČR, která od roku 1993 snížila sazbu této daně ze 45 % na současných 19 %, tzn. o 26 p.b.

3.2.1 Legislativní vymezení daně

Podle zákona jsou **poplatníci** DPPO všechny osoby, které nejsou fyzickými osobami, organizační složky státu, podílové fondy, penzijní společnosti obhospodařované fondy a transformovaný fond. Poplatníci se, stejně jako u DPFO, rozdělují na daňové rezidenty, jejichž celosvětové příjmy podléhají DPPO a nerezidenty, kteří v ČR nemají místo vedení a zdaňují tak pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Dále můžeme poplatníky této daně klasifikovat podle toho, zda byly založeny za účelem podnikání či nikoliv na podnikatelské či nepodnikatelské subjekty, přičemž v následujícím textu bude věnována pozornost poplatníkům rezidentům, pro něž je podnikání hlavní náplní jejich existence. Je důležité zmínit, že přednost před ustanovením zákona o daních z příjmů má mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění, kterou může být ČR vázána.

Předmětem DPPO jsou příjmy plynoucí z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, s výjimkou těch, které jsou podle zákona od daně osvobozeny nebo jsou z předmětu daně vyňaty.

Základem daně se rozumí rozdíl mezi příjmy a výdaji (náklady) při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, přičemž se nejedná o příjmy, které nejsou předmětem daně ani nejsou od daně osvobozeny. U poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví se při stanovení základu daně vychází z výsledku hospodaření (zisku nebo ztráty) a to vždy bez vlivu mezinárodních účetních standardů. Naopak tomu je u poplatníků, kteří účetnictví nevedou. V takových případech se pro zjištění základu daně vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Klíčovým bodem pro stanovení základu daně je výsledek hospodaření před zdaněním, který se dále značně upravuje. Mezi položky transformující výsledek hospodaření patří příjmy vyňaté z předmětu daně stejně jako příjmy osvobozené a nezahrnované do základu daně.¹⁸ Rovněž se výsledek hospodaření upravuje o daňově neuznatelné rezervy, opravné položky, účetní náklady apod.

Získaný základ daně se podle zákona snižuje o **odčitatelné položky**, mezi které patří daňová ztráta, výdaje na výzkum a vývoj, 50 % částky vyplácené jako vypořádání oprávněným osobám, ale také dary na veřejně prospěšné účely, přičemž hodnota daru musí činit nejméně 2 000 Kč a naopak horní hranice je stanovena na 5 % základu daně sníženého o výše uvedené odpočty (Vančurová, 2010).

¹⁸ Jedná se především o příjmy tvořící samostatné základy daně.

Z takto upraveného zaokrouhleného (na celé tisícikoruny dolů) základu daně se daňová povinnost vypočte 19% lineární **sazbou daně**.¹⁹ U sazeb daně z příjmů podnikajících jednotek se lze zřídka setkat s progresivitou. Příčinou uplatňování lineárních sazeb je například to, že zde není kladen takový důraz na princip spravedlnosti, jako je tomu u osobních důchodových daní. Zároveň jedna pevná sazba snižuje možnost daňových úniků (Široký et al, 2008).

Fyzické i právnické osoby mohou uplatnit klasické **slevy na dani** pro poplatníky zaměstnávající osoby se zdravotním postižením ve výši 18 000 Kč, nebo osoby s těžším zdravotním postižením ve výši 60 000 Kč na jednoho zaměstnance. Vyjma těchto základních slev existují ještě slevy na dani, které mají charakter daňových prázdin po dobu 5 let pro příjemce investičních pobídek namířených především na zahraniční investory v rámci vládní politiky.

Zdaňovacím obdobím může být kalendářní rok, účetní období, které je delší než dvanáct po sobě jdoucích měsíců nebo hospodářský rok začínající prvním dnem jiného měsíce než je leden. Daňovou povinnost a výpočet daně uvádí právnické osoby v daňovém přiznání a stejně jako u DPFO musí být za zdaňovací období kalendářního roku 2011 podáno nejpozději do 2. dubna 2012. V případě, že je stanovena povinnost auditu nebo podává-li daňové přiznání daňový poradce je posledním dnem lhůty 2. červenec 2012. Právnická osoba je povinna platit zálohy na daň z příjmů, které jsou stanoveny podle poslední známé daňové povinnosti.

3.2.2 Výnos daně z příjmů právnických osob v ČR

Z hlediska celkové struktury vybíraných daní v ČR zaujímá DPPO 18,22% podíl na daňovém mixu ČR (viz. *Příloha II*). Procentuální podíl DPFO a DPPO na daňových výnosech je v celku vyrovnaný, přičemž nepatrně vyšší je výnos DPFO.

Podíl DPPO na celkovém daňovém výnosu do státního rozpočtu se pohybuje kolem 20 % (viz. *Tab. 3.5*), přičemž v posledních dvou letech sledovaného období se tento podíl snížil až o 6 p.b. Příčinu tohoto vývoje lze spatřovat především ve snížení sazby této daně na 19 %, které je odrazem snahy ČR přilákat do země další zahraniční kapitál, což by zlepšilo nejen ekonomickou situaci země, neustále se potýkající s dopady ekonomické krize.

¹⁹ Jiná situace nastává u investičních, podílových a zahraničních fondů kolektivního investování, pro které platí sazba 5 %. Samostatné základy daně jsou zdaňovány sazbou 15 %.

Tab. 3.5 Výnos DPPO do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů v ČR

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Výnos DPPO do SR (v mld. Kč)	85,50	100,27	95,47	114,75	127,17	83,34	86,30
Meziroční změna (v %)	-	17,3	-4,8	20,2	10,8	-34,5	3,6
Výnosy z daní a poplatků (v mld. Kč)	424,69	460,43	469,19	533,51	544,39	485,36	508,02
Podíl DPPO na celkovém daňovém výnosu do SR (v %)	20,1	21,8	20,3	21,5	23,4	17,2	17
Výnos DPPO do SR v cenách roku 2004 (v mld. Kč)	85,50	98,36	91,27	106,49	110,00	71,26	72,49
Meziroční změna (v %)	-	15,0	-7,2	16,7	3,3	-35,2	1,7
Výnos DPPO do VR (v mld. Kč)	119,81	144,83	141,78	166,42	187,62	127,14	129,59
Meziroční změna (v %)	-	20,9	-2,1	17,4	12,7	-32,2	1,9
Sazba daně (v %)	28	26	24	24	21	20	19

Zdroj: Ministerstvo financí ČR (2005a, 2005b), Český statistický úřad (2012), vlastní úprava a výpočty.

Ze shromážděných údajů (viz. Tab. 3.5) vyplývá, že celkový výnos DPPO do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů má značně kolísavou tendenci. Nejvyšší příjem této daně do státního rozpočtu byl vykazován v roce 2008, kdy tempo růstu HDP bylo zaznamenáno v kladných hodnotách a i při nízké sazbě DPPO nastal meziroční růst o 10,8 %, jelikož snižování daňové zátěže v podobě daňových sazeb může při pozitivním vývoji ekonomiky zvyšovat zisky firem a zajišťovat příliv zahraničních investic. Celkový daňový výnos státu se tak zvyšuje i při snižujících se sazbách daně. Naopak nejhlubší pokles inkasa DPPO do státního rozpočtu i veřejných rozpočtů až o 34,5 % nastal v roce 2009, což bylo způsobeno vzrůstajícími dopady ekonomické krize na českou ekonomiku v kombinaci s legislativními změnami platnými od roku 2009. Zejména se jedná o snížení nominální daňové sazby z 21 % na 20 %. Pokles příjmů DPPO byl částečně způsoben také realizací opatření v oblasti daní z příjmů, která byla součástí Národního protikrizového plánu vlády. Tato strategie mimo jiné obsahovala snížení daňové zátěže podniků, které jim umožní více investovat a udržet si stávající úroveň zaměstnanosti. Celostátní inkaso DPPO za rok 2009 dosáhlo výše 127,1 mld. Kč a meziročně kleslo o 32,2 % taktéž důsledkem celosvětové krize, která pro ČR představovala poměrně výrazný pokles HDP za celý rok 2009. V roce 2010 byl zaznamenán pozvolný růst inkasa DPPO.

3.2.3 Korporátní daňové zatížení

Pro zjištění daňového zatížení korporací lze použít hned několik metod a sazeb, nicméně je důležité uvést, že statutární daňové sazby nepatří mezi objektivní ukazatele pro vzájemné mezinárodní srovnání. Výsledná daňová povinnost nezávisí pouze na sazbě daně, ale také na dalších parametrech jako je konstrukce daňového základu, odpočty od základu daně či slevy na dani apod. Proto se pro tyto účely jako vhodnější způsob jeví efektivní korporátní daňové sazby, jejichž podstata byla nastíněna v první kapitole. Pro určení těchto sazeb slouží tři rozdílné metodiky, přičemž nejkomplexnější se považují ukazatelé zjištěné metodou dopředného mikropohledu, kterými jsou EATR a EMTR.

Tab. 3.6 Vývoj EATR v ČR (v %)

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ČR	24,6	22,7	21	21	18,4	17,5	16,7
EU-27	24,6	23,3	23	22,4	21,5	21,8	21,8

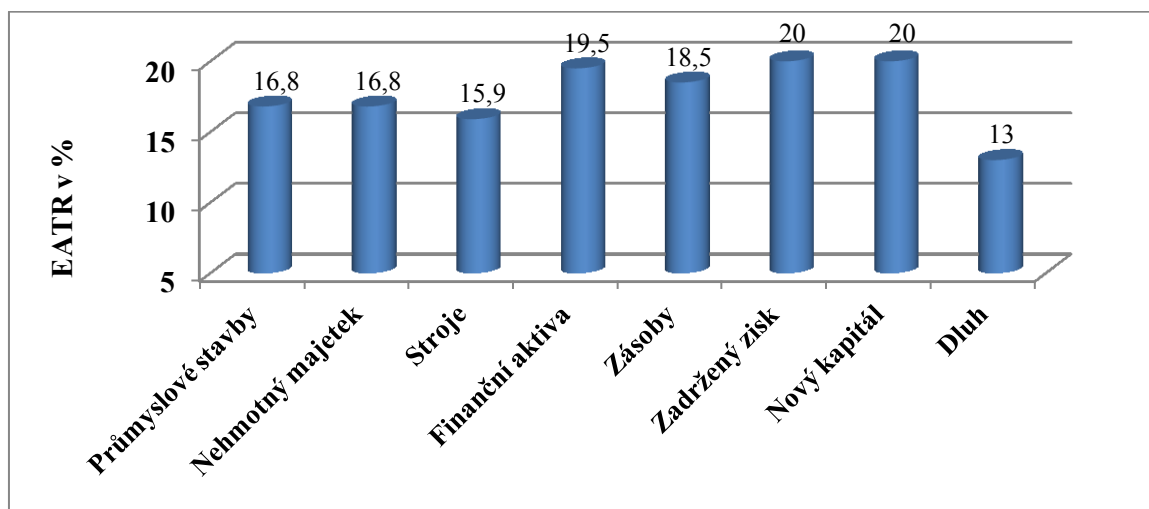
Zdroj: European Commission (2011), vlastní úprava.

Podle Tab. 3.6 činila EATR v roce 2004 v zemích EU 24,6 %, přičemž hodnota této sazby pro ČR byla na stejné úrovni jako unijní průměr. Počínaje rokem 2005 jsou všechny EATR pro ČR pod průměrem EU. Je patrné, že hodnoty EATR ve sledovaném období vykazují klesající tendenci, která se v roce 2010 pro ČR zastavila na hodnotě 16,7 %. V zásadě je možné konstatovat, že nové členské země EU vykazují nižší EATR než původní státy. Příčinu lze hledat ve snaze nových členů poskytnout investorům příznivější daňové prostředí. Hodnota ukazatele EMTR je dostupná pouze za rok 2009 a jeho výše činila 11,2 % (Devereux et al, 2009; Bakbasel, 2011).

Předmětem komparace daňového zatížení korporací mohou být rovněž ukazatelé specifických EATR, kterých je celkem 8, z toho 5 na různé druhy aktiv (průmyslové stavby, nehmotný majetek, stroje, finanční aktiva a zásoby) a 3 na dané zdroje financování (zadržený zisk, vlastní kapitál a dluh). Právnícké osoby jsou zdaňovány jednotnou nominální sazbou, ve skutečnosti jsou ale efektivní daňové sazby na různé druhy aktiv a zdroje financování rozdílné, jak potvrzuje Graf 3.1. Odlišné efektivní sazby plynou z rozdílných základů daně, které mohou poplatníci při různé struktuře investic a financování využívat v nesterénné míře. Obecně platí pravidlo, že čím vyšší je variabilita specifických EATR, tím větší jsou distorzní účinky na chování ekonomických subjektů a vzniká nadměrné daňové břemeno. Zároveň lze konstatovat, že menší variabilita může být odrazem efektivnější daňové politiky, nižší administrativní náročnosti a s tím související pokles daňových úniků. Určitá variabilita

u specifických EATR v ČR je viditelná v *Grafu 3.1*. Z hlediska způsobů financování má nejnižší specifické EATR dluhové financování zejména proto, že úroky placené z úvěrů jsou daňově uznatelným nákladem. Naopak nejvyšší hodnotu má nový kapitál a zadržený zisk vzhledem k tomu, že cena vlastního kapitálu daňově uznatelná není. Z jednotlivých druhů majetku jsou největší měrou daňově zatížená finanční aktiva, na které lze čerpat jen málo daňových osvobození a podobných úlev (Kubátová, 2011).

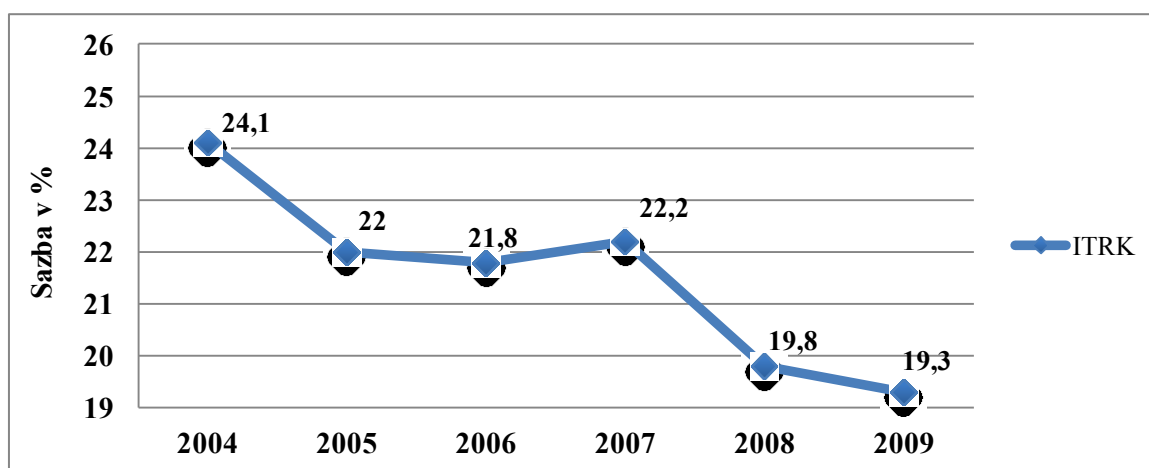
Graf 3.1 EATR v roce 2009 v ČR podle aktiv a způsobů financování



Zdroj: Devereux et al (2009), vlastní úprava.

Jak již bylo zmíněno, mezinárodní srovnání daňového zatížení lze provést pomocí různých daňových sazeb, avšak pokles sazeb daně nemusí nutně způsobit také změnu výsledného daňového zatížení, jelikož s klesajícími daňovými sazbami zpravidla dochází také ke změně ve vymezení základu daně. Průměrné efektivní daňové zatížení kapitálových příjmů lze zjistit na základě hodnot ukazatele implicitních daňových sazeb z kapitálu. *Graf 3.2* zachycuje z důvodu omezené dostupnosti dat vývoj těchto sazeb v ČR do roku 2009. Lze vidět, že v ČR dochází k výraznému snižování implicitních sazeb z kapitálu až na 19,3 % v roce 2009, což představuje v porovnání s rokem 2004 pokles o 4,8 p.b. Ve sledovaných letech došlo rovněž k poklesu sazby DPPO celkem o 8 p.b., byl tedy zaznamenán výraznější pokles než u implicitních sazeb z kapitálu. Tato situace potvrzuje výše uvedené předpoklady.

Graf 3.2 Vývoj implicitní daňové sazby z kapitálu v ČR



Zdroj: European Commission (2011), vlastní úprava.

3.3 Dílčí závěr

Současná podoba daňového systému ČR je platná od roku 1993, kdy byla provedena daňová reforma, jejímž cílem bylo vytvořit systém, který by vyhovoval tržní ekonomice a přiblížil by se tak evropským zemím. Daňová reforma rozdělila daně na přímé a nepřímé a zároveň zavedla DPFO a DPPO. V současnosti je trendem zemí EU přesouvání daňového břemene z daní přímých na nepřímé, jejichž dopad na ekonomickou aktivitu není tak značný. Toto radikální snižování daňového zatížení příjmů začalo již v 90. letech, kdy postupně docházelo ke snížení nominální sazby DPPO.

Výsledkem komparace daňového zatížení DPFO dle modelových domácností organizace OECD bylo zjištění, že na jednočlennou domácnost se dvěma dětmi a příjmem 67 % průměrné roční mzdy dopadá daňové zatížení pracovních příjmů nejméně. Naopak na příjem 167 % průměrné roční mzdy osamělého poplatníka bez dětí, dopadá daňové zatížení nejvíce. Analýza fiskálního významu obou příjmových daní zdůraznila značný vliv ekonomické krize na inkaso do státního rozpočtu, ale také veřejných rozpočtů. U DPFO a DPPO byl shodně zaznamenán nejvýraznější pokles v roce 2009, který byl zapříčiněn zejména rostoucími dopady celosvětové krize na českou ekonomiku.

Korporátní daňové zatížení bylo zhodnoceno na základě ukazatele EATR a implicitních daňových sazeb z kapitálu. Hodnoty EATR mají klesající charakter, přičemž téměř po celé sledované období se pohybovaly pod průměrem zemí EU, což je typické zejména pro nové členské země EU. Vývoj implicitních daňových sazeb z kapitálu měl rovněž klesající tendenci. Zároveň byla potvrzena nezávislost poklesu nominálních daňových sazeb na daňovém zatížení korporací, jelikož je zpravidla doprovázen rozšiřováním základu daně.

4 Zdanění příjmů v SRN a následná komparace

SRN je federativní republika skládající se z 16 spolkových zemí, z toho třemi spolkovými městy se statutem svobodné země, kterými jsou Brémy, Hamburk a Berlín. SRN patří mezi státy, které v roce 1957 podepsaly Římské smlouvy pro vznik Evropského hospodářského společenství a Evropského společenství atomové energie, čímž se zařadily mezi zakládající členy Evropských společenství. Zákonnou měnou je euro, které v roce 2002 nahradilo německou marku.

Obsahem následující kapitoly je vymezení konstrukčních prvků důchodových daní, do kterých v německém daňovém systému spadá DPFO a DPPO. Legislativní vymezení je spojeno s přiblížením jednotlivých odlišností mezi ČR a SRN. Nedílnou součástí je komparace daňového zatížení dle modelových poplatníků, ale také analýza fiskálního významu daní z příjmů. Závěr kapitoly se zabývá komparací daňových systémů a daňového zatížení pomocí různých ukazatelů.

4.1 Daň z příjmů fyzických osob (Einkommensteuer)

Zdanění osobní důchodové daně vychází ze samostatného zákona Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung (dále jen zákon). V německém daňovém systému dochází ke snižování sazeb DPFO. V roce 1998 činila horní sazba této daně 53 % a od té doby došlo k poklesu až o 8 p.b. Totéž platí pro dolní sazbu daně, která se taktéž významně snížila. V ČR je legislativní vymezení DPFO upraveno v komplexním zákoně, které obsahuje navíc DPPO.

4.1.1 Komparace legislativního vymezení daně

Osoby podléhající DPFO jsou němečtí daňoví rezidenti s neomezenou daňovou povinností a daňoví nerezidenti, jejichž daňová povinnost je omezená. Nerezidentem se má na mysli fyzická osoba, která nemá v SRN trvalé bydliště a zdržuje se zde po dobu kratší než 6 měsíců. V ČR je lhůta pro pobyt nerezidenta stanovena na 183 dní v roce. V SRN je možné uplatnit společné zdanění manželů za předpokladu, že manželé žijí ve společné domácnosti a nerozhodli se pro samostatné zdanění. V ČR byl systém společného zdanění manželů zrušen od zdaňovacího období roku 2008 v souvislosti se zavedením lineární sazby daně, a měl být částečně kompenzován zvýšením slev na dani na druhého z manželů bez vlastních příjmů nebo s příjmy nepřesahujícími daný limit.

Předmětem daně jsou veškeré příjmy fyzických osob, které nejsou osvobozeny od předmětu daně a spadají do jedné nebo více následujících kategorií. Jejich rozdělení se nepatrně odlišuje od klasifikace platné v ČR, přičemž obsah zůstává v zásadě podobný.

- a) „příjmy ze zemědělství a lesnictví (§13-14),
- b) příjem ze živnostenského podnikání (§15-17),
- c) příjmy z nezávislé činnosti (§18),
- d) příjmy ze závislé činnosti (§19),
- e) příjmy z kapitálového majetku (§20),
- f) příjmy z pronájmu nemovitého a hmotného movitého majetku (§21),
- g) ostatní příjmy (§22).“²⁰

Příjem ze zaměstnání je jakákoliv částka v hotovosti či v naturáliích přijatá zaměstnancem v rámci pracovního poměru. Zaměstnavatel je povinen srážet svému zaměstnanci daň z příjmů navýšenou o solidární příplatek a příspěvky na sociální zabezpečení a odvést ji místně příslušnému finančnímu úřadu. **Solidární příplatek** musí zaplatit právnické i fyzické osoby ve výši 5,5 % ze sazby daně a je vybírán společně s daňovou povinností. Tato zákonem stanovená přírážka byla zavedena pro podporu infrastruktury, školství či zdravotnictví spolkových zemí bývalé NDR. Solidární příplatek není uvalen, jestliže roční daňová povinnost nepřesahuje 927 EUR popřípadě 1 944 EUR v systému společného zdanění manželů (Nerudová, 2008).

Zásadním rozdílem mezi ČR a SRN je způsob stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Hrubá mzda dosažená německým zaměstnancem se nezvyšuje o zákonné pojistné na zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnavatelem. Navýšení o toto pojistné je specifikem českého daňového systému. Naopak poplatníci v SRN mají možnost si odečíst veškeré náklady na získání a udržení těchto příjmů, pokud nepřesahují částku 920 EUR. Paušální odpočet tak činí 920 EUR. Pokud zaměstnanec do zaměstnání dojíždí jakýmkoliv dopravním prostředkem, může si od příjmů odečíst náklady ve výši 0,30 EUR za km. Maximálně však 4 500 EUR ročně. V ČR neexistuje možnost odpočtu cestovních nákladů, což nemotivuje zaměstnance k větší pracovní mobilitě a ochotě pracovat. Zaměstnanec tak musí brát v úvahu vysoké náklady na dopravu vznikající při velké vzdálenosti pracoviště od místa bydliště. V SRN jsou navíc od daně osvobozeny příplatky za práci v neděli, o svátcích

²⁰ Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, S. 3862).

a v noci, pokud jsou vypláceny navíc k základní mzdě. Takovéto osvobození, jehož účelem je především zlepšit atraktivitu některých povolání, v ČR uplatňováno není.

Podstata stanovení **základu daně** je v obou zemích stejná. Jednotlivé dílčí základy daně snížené o prokazatelné výdaje související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů se sečtou, čímž vznikne daňový základ. Pokud se fyzická osoba v ČR rozhodne, např. z důvodu vysokých nákladů na administrativu, neuplatňovat prokazatelné výdaje, může je stanovit paušálně a to určitým procentem z příjmů. Tuto možnost ovšem německé fyzické osoby nemají, čímž se německý daňový systém ochuzuje o nástroj daňové podpory podnikatelů.

Uplatnit lze také stejně jako v ČR **nezdanitelné části základu daně**. V SRN jsou však tyto položky více členěny a to na základní nezdanitelné částky, speciální a mimořádné výdaje. Mezi základní nezdanitelné části základu daně patří:

- 8 004 EUR pro osamělého poplatníka nebo 16 008 EUR v případě společného zdanění manželů,
- 2 184 EUR pro každé vyživované dítě poplatníka nebo 4 368 EUR v případě společného zdanění manželů,
- 1 320 EUR na péči o dítě, jeho výchovu a vzdělání nebo 2 640 EUR v případě společného zdanění manželů.

Nezdanitelná část na dítě je uplatněna při vyměření solidárního příplatku. Osamělý poplatník, vychovávající alespoň jedno dítě, na které může uplatnit měsíční přídavky na děti nebo výše uvedené nezdanitelné části, má nárok také na odpočet ve výši 1 308 EUR za rok. Od základu daně lze odečíst rovněž speciální výdaje, např. 72 % ze zákonných příspěvků na sociální zabezpečení do maximální výše 14 400 EUR, platby výživného do částky 13 805 EUR, náklady poplatníka na jeho první vzdělání do 4 000 EUR, hodnotu darů a zaplacenou církevní daň. Dále lze uplatnit mimořádné výdaje vznikající v důsledku nemoci nebo při výchově handicapovaných dětí apod.

Na zdanitelný příjem, který vznikne ze základu daně sníženým o všechny zákonné odpočty, se uplatní **sazba daně**. Zásadním rozdílem mezi oběma zeměmi je právě nastavení daňové sazby. V ČR má lineární charakter, ale v SRN je sazba klouzavě progresivní. Níže uvedená *Tab. 4.1* znázorňuje uplatňované mezní sazby DPFO pro svobodného poplatníka.²¹

²¹ Nebo v případě, že se manželé rozhodnou pro neuplatňování společného zdanění manželů.

Tab. 4.1 Mezní sazby DPFO v SRN pro svobodného poplatníka

Roční zdanitelný příjem (EUR)	Mezní sazba daně (%)	Vzorec pro výpočet daně
0 – 8 004	0	0
8 005 – 13 469	14 – 23,97	$(912,17 \cdot Y + 1400) \cdot Y$
13 470 – 52 881	23,97 – 42	$(228,74 \cdot Z + 2397) \cdot Z + 1038$
52 882 – 250 730	42	$0,42 \cdot X - 8172$
250 731 a výše	45	$0,45 \cdot X - 15694$

Zdroj: Boeijen-Ostaszewska (2011), vlastní úprava.

Vysvětlivky: X = zdanitelný příjem, $Y = (X - 8\,004) / 10\,000$, $Z = (X - 13\,469) / 10\,000$.

V SRN je postup pro stanovení daně ze mzdy zaměstnanců poměrně složitější než v ČR. Každý poplatník je začleněn do jedné z šesti daňových tříd lišících se zejména výší nezdánitelných částí a sociálním postavením (*viz. Příloha V*). Informace o zařazení poplatníka do jedné ze skupin je důležité pro zaměstnavatele, který na základě toho provede srážku daně ze mzdy. Daňová povinnost poplatníka se vypočítá pomocí vzorců uvedených v *Tab. 4.1*.

V SRN je ze zákona možné uplatnit **slevy na dani** např. z výdajů vynaložených na pomoc v domácnosti. Většina daňových úlev je v německém daňovém systému promítnuta spíše do nezdánitelných částí základu daně než slev na dani jako je tomu v ČR. Příčinu lze hledat v odlišně stanovených sazbách daně v obou zemích. Lineární sazba daně v ČR znevýhodňuje zejména nízko příjmové skupiny poplatníků. Naopak je výhodnější pro poplatníky s vyššími příjmy, kteří byli při klouzavě progresivní sazbě daně, uplatňované v ČR v letech 1993 – 2007, zdaňování vyšší daňovou sazbou. Úkolem slev na dani v ČR je zejména tyto vzniklé disproporce snížit. Obecně lze říci, že německý daňový systém zohledňuje sociální postavení poplatníka a jeho současnou životní situaci mnohem více, než je tomu v českém daňovém systému.

Specifickou daní uvalovanou na fyzické osoby je **církevní daň**, kterou jsou registrovaní členové církve povinni odvádět z roční DPFO ve výši 8 nebo 9 % v závislosti na spolkovém státu, v němž je daný poplatník rezidentem.

Zdaňovací období je stejné jako v ČR, tedy kalendářní rok. Obecně se daňové přiznání podává nejpozději do 31. května následujícího roku, po kterém zdaňovací období končí. Naopak v ČR jej poplatník musí podat o téměř dva měsíce dříve, tedy do 31. března. V případě, že německému daňovému subjektu podává přiznání k dani daňový poradce, lhůta se prodlužuje do 31. prosince. Daně jsou vybírány v průběhu roku buď formou měsíčních srážek odváděných zaměstnavatelem, nebo zálohově. Výše záloh se určuje podle poslední známé daňové povinnosti, stejně jako je tomu v ČR (Boeijen-Ostaszewska, 2011).

4.1.2 Komparace výnosu daně z příjmů fyzických osob v SRN

Hlavním příjemcem vybíraných daní je stát, spolkové země a obce. Výnosy federálních daní plynou do státního rozpočtu, zemské daně do rozpočtů jednotlivých spolkových zemí a obecní daně jsou výnosem rozpočtů obcí. Tyto tři rozpočty patří do soustavy veřejných rozpočtů SRN. DPFO a DPPO jsou daně společné, jejichž charakteristickým znakem je jejich přerozdělení mezi stát, země a obce (*viz. Příloha III*). Výjimku tvoří pouze církevní daň, jejíž výnos je součástí příjmů církví. V ČR existují rovněž tři úrovně a to státní, krajská a obecní.

Celkový podíl vybíraných daní na daňovém výběru v SRN se v zásadě podobá daňovému mixu v ČR, přičemž lze najít určité rozdíly. V SRN má významnější pozici DPFO jelikož zaujímá 35% podíl na celkových vybíraných daních. V ČR je tento podíl pouze 18% (*viz. Příloha II*). Následující *Tab. 4.2* obsahuje údaje o příjmech DPFO do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů, které doplňuje o procentní změny oproti předcházejícímu roku. Celkově lze zaznamenat pozvolný meziroční růst daňových příjmů do státního rozpočtu až do roku 2009, kdy se v SRN projevila světová ekonomická krize, která se promítla do výše daňových výnosů. Souhrnně je patrná větší stabilita výnosů osobní důchodové daně v SRN než-li v ČR a to zejména v letech 2006 – 2008. Na základě toho lze konstatovat, že německý daňový systém vytváří pro daňové poplatníky stabilnější daňové prostředí bez větších výkyvů.

Tab. 4.2 Výnos DPFO do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů v SRN

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Výnos DPFO do SR (v mld. EUR)	59,94	59,67	65,54	73,51	82,51	74,71	74,50
Meziroční změna (v %)	-	-0,5	9,8	12,2	12,2	-9,4	-0,3
Výnosy z daní (v mld. EUR)	187	190,14	203,90	230,04	239,23	227,83	226,18
Podíl DPFO na celkovém daňovém výnosu do SR (v %)	32	31,4	32,1	32	34,5	32,8	32,9
Výnos DPFO do SR v cenách r. 2004 (v mld. EUR)	59,94	58,78	63,51	69,54	75,91	68,43	67,42
Meziroční změna (v %)	-	-1,9	8	9,5	9,2	-9,9	-1,5
Výnos DPFO do VR (v mld. EUR)	139,20	138,63	152,08	170,59	191,15	174,06	172,06
Meziroční změna (v %)	-	-0,4	9,7	12,2	12,1	-8,9	-1,2
Sazba daně (v %)	16-45	15-42	15-42	15-45	15-45	14-45	14-45

Zdroj: Bundesministerium der Finanzen (2011), Statistisches Bundesamt (2012), vlastní úprava a výpočty.

Rok 2005 je charakteristický snížením příjmů osobní důchodové daně do státního rozpočtu (až o 0,5 %) i veřejných rozpočtů. Příčinu lze najít ve snížení horní i dolní sazby DPFO oproti roku 2004. Nicméně v dalších letech je vykazován pozitivní trend výnosu DPFO

do rozpočtu státu, který lze připsat snižující se míře nezaměstnanosti, ale také zvýšení horní sazby daně ze 42 % na 45 %. Meziroční růst trval až do roku 2009, kdy došlo k již zmíněnému poklesu německé ekonomiky. Podíl DPFO na celkovém daňovém výnosu do státního rozpočtu činí ve sledovaném období průměrně 33 %, přičemž v ČR je tento podíl 19 %.

4.1.3 Komparace daňového zatížení DPFO dle modelových domácností

Obsahem této části je porovnání dopadu zdanění na jednotlivé typy domácností rozdělených na základě metodiky OECD do několika skupin, které jsou přiblíženy v podkapitole 3.1.3 Výpočet je postaven na průměrné hrubé měsíční mzdě platné pro 3. čtvrtletí roku 2011, která činí 3 322 EUR, ročně tedy 39 864 EUR. Výsledné hodnoty jednotlivých ukazatelů jsou uvedeny v *Tab. 4.3*. Pro zjednodušení se při výpočtu předpokládá, že poplatníci nejsou registrováni u žádné náboženské společnosti a neplatí církevní daň. Jak bylo uvedeno výše, v SRN se velmi často využívá společné zdanění manželů. Podstatou tohoto systému je sečtení příjmů obou manželů, snížených o veškeré nezdanitelné části, a následné rozdělení společného zdanitelného příjmu na dva stejné díly. Vypočtená daňová povinnost pro jednotlivé příjmy se poté zdvojnásobí. Společné zdanění manželů je výhodné zejména v situaci, kdy jeden z manželů vykazuje vyšší příjem, který by v případě samostatného zdanění spadl do vyššího daňového pásma, přičemž druhý z manželů pobírá nižší nebo žádný příjem. Tato situace byla potvrzena výpočtem uvedeným v *Příloze IV*. Nejnižší daňové zatížení příjmů u všech ukazatelů vykazuje manželský pár se dvěma dětmi využívající společné zdanění, přičemž jeden z manželů nepobírá žádnou mzdu. Tato modelová domácnost je zařazena do III. daňové třídy.

Tab. 4.3 Porovnání ukazatelů daňového zatížení v SRN

Stav	OP	OP	OP	OP	Pár	Pár	Pár	Pár
% z PM	67	100	167	67	100, 0	100, 33	100, 67	100, 33
Děti	0	0	0	2	2	2	2	0
Ukaz. č. 1	11,9	17	25,2	10,1	8,2	11,1	14,5	11,4
Ukaz. č. 2	32,8	37,9	42,9	30,7	28,8	31,8	35,2	32,3
Ukaz. č. 3	43,9	48,1	51,1	42,1	40,6	43	45,9	43,4

Zdroj: vlastní výpočty.

Obdobná situace jako v ČR je vidět u osamělého bezdětného poplatníka s příjmem 167 % průměrné mzdy, jehož pracovní příjem je v obou zemích daňově zatížený nejvíce. Tento modelový poplatník byl zařazen pro účely výpočtu daňové povinnosti do I. daňové třídy. Celkovým zhodnocením prvního a druhého ukazatele pro obě sledované země lze zjistit, že daňové zatížení českého poplatníka je výrazně nižší než v případě poplatníka pocházejícího ze SRN. Náklady práce zaměstnance, které vyjadřuje ukazatel č. 2 jsou v ČR markantně nižší než-li v SRN. Důvodem jsou zejména nižší odvody pojistného hrazeného zaměstnancem v ČR. Ukazatel celkových nákladů práce zaměstnavatele je v SRN vyšší než-li v ČR. Z výsledných hodnot je rovněž patrné, že oba systémy daňově zvýhodňují rodiny s dětmi před jednočlennými domácnostmi. Přestože je v ČR uplatňována lineární sazba daně, je český daňový systém značně progresivní, ovšem výrazně méně než v SRN.

Shodně jako v ČR existuje v SRN povinnost odvádět z hrubé mzdy pojistné na sociální a zdravotní pojištění. Celkově se zaměstnanec podílí na pojistném ve výši 20,625 % a zaměstnavatel 19,725 %. V SRN tedy nastává opačná situace než v ČR, kde podíl zaměstnance na pojistném je nižší než podíl zaměstnavatele. V SRN také dochází ke znevýhodnění poplatníků bez dětí, kterým se celkové pojistné zvyšuje o 0,25 %. ČR a SRN patří mezi země s nejvyššími odvody sociálního pojištění vzhledem k HDP v rámci EU. Přičemž rozdíl mezi těmito dvěma zeměmi nastává při vyměření hranice pro odvod pojistného. V SRN je zaveden strop pro platbu pojistného ve výši 66 000 EUR pro západní spolkové země a 57 600 EUR pro východní spolkové země.²² Maximální vyměřovací základ je tedy poměrně nízký a činí 1,7 násobek průměrné roční mzdy. Hranice pro odvod pojistného v ČR je i přes částečné snížení v roce 2012 velmi vysoká ve srovnání se SRN i s ostatními vyspělými zeměmi. Strop pro odvod sociálního a zdravotního pojištění se v ČR pohybuje okolo 5násobku průměrné roční mzdy. Nízký strop pro odvod pojistného v SRN vede ke zvýšení disponibilního příjmu poplatníků s nadprůměrnými příjmy, což kompenzuje vyšší daňové sazby uvalované na tyto příjmy.

4.2 Daň z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuer)

V německém daňovém systému je hlavní daní uvalovanou na příjmy společností DPPO. Sazba daně stejně jako u osobní důchodové daně podléhá solidárnímu příplatku. Lokální obchodní daň neboli živnostenská daň uvalovaná na příjmy německých společností je zvláštností jejich daňového systému. V SRN dochází v průběhu let ke snižování sazby DPPO

²² Pro výpočet daňové povinnosti předpokládáme, že poplatník je rezidentem některé ze západních spolkových zemí.

ze 45 % v roce 1998 až na nynějších 15 %. Stejná tendence je vykazována také v ČR. Jak již bylo zmíněno, daně z příjmů upravují dva samostatné zákony. V případě korporátní daně se jedná o Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung (dále jen zákon). V následující části jsou přiblíženy zejména jednotlivé odlišnosti ve zdanění korporací mezi komparovanými zeměmi.

4.2.1 Komparace legislativního vymezení daně

Korporátní daň z příjmů spolu se solidárním příplatkem je uvalovaná na různé typy subjektů, které jsou přesně uvedeny v zákoně. Mezi ně patří akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným stejně jako komanditní společnosti. Opětovně dochází k rozlišení mezi daňovými rezidenty s neomezenou daňovou povinností a nerezidenty s omezenou povinností k dani. Celkový příjem společnosti je posuzován jako obchodní zdanitelný příjem, který se dále redukuje o výdaje uplatňované na jejich dosažení, čímž vzniká **základ daně**. Daňově uznatelné náklady se v německém daňovém prostředí příliš neliší od ČR. Některé rozdíly však lze spatřovat ve stanovených hodnotách těchto výdajů.

Čistá operační ztráta může být převedena nazpět do roku, před kterým vznikla, maximálně do výše 511 500 EUR. Zbývající ztráta může být převedena do dalších let po neomezeně dlouhou dobu, přičemž je limitována částkou 1 milion EUR čistého příjmu v daném roce. V ČR lze od daňového základu odečíst ztrátu za předchozí zdaňovací období nebo jeho část. Limit je stanoven na pět bezprostředně následujících zdaňovacích období, maximální výše ztráty není stanovena.

Od 1. 1. 2008 činí **sazba DPPO** 15 %, přičemž v souvislosti s uplatňováním solidárního příplatku v SRN dochází ke zvýšení na 15,83 %. Dividendy a jiná rozdělení zisku jednotlivcům i společnostem podléhají srážkové dani ve výši 26,38 % (při zahrnutí solidárního příplatku). V ČR je tato sazba stanovena na 15 %.

Jak již bylo zmíněno, podniky provozující podnikání v SRN podléhají kromě DPPO také **živnostenské dani**, jejíž výnos plyne z větší části do rozpočtů obcí. Je upravována zákonem o živnostenské dani.²³ Výše daňové povinnosti je určena nejprve základní federální sazbou daně 3,5 %. Na tuto základní částku je poté aplikován koeficient stanovený v závislosti na příslušné municipalitě. Jelikož koeficient nabývá hodnot od 200 % do 490 %, efektivní sazba obchodní daně se pohybuje mezi 7 % a 17,2 %. Německá legislativa

²³ Gewerbesteuerengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 2592).

umožňuje využít skupinové zdanění podniků a s tím související vzájemný převod zisků a ztrát. V ČR tato možnost v rámci příjmových daní neexistuje (Boeijen-Ostaszewska, 2011).

4.2.2 Komparace výnosu daně z příjmů právnických osob v SRN

Daň z příjmů společností se podílí na celkových daňových příjmech veřejných rozpočtů 3,7 %. Tato hodnota je výrazně nižší v porovnání s ČR, kde stejný podíl této daně činí 18,2 %. Důvod lze vidět v tom, že většina německých podnikajících subjektů provozují činnost jako fyzické osoby.

V SRN je výnos korporátní daně přerozdělován stejným dílem mezi spolkové země a stát (*viz. Příloha III*). Z hlediska příjmů DPPO do státního rozpočtu i veřejných rozpočtů převažuje v SRN rostoucí tendence, která poukazuje na stabilnější daňové prostředí pro tamější společnosti v porovnání s ČR, kde se ve sledovaných letech projevoval nerovnoměrný vývoj příjmů této daně.

Tab. 4.4 Výnos DPPO do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů v SRN

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Výnos DPPO do SR (v mld. EUR)	6,56	8,16	11,44	11,45	7,94	3,58	6,02
Meziroční změna (v %)	-	24,4	40,2	0,1	-30,7	-54,8	67,9
Výnosy z daní (v mld. EUR)	187	190,14	203,90	230,04	239,23	227,83	226,18
Podíl DPPO na celkovém daňovém výnosu do SR (v %)	3,5	4,3	5,6	5	3,3	1,6	2,7
Výnos DPPO do SR v cenách r. 2004 (v mld. EUR)	6,56	8,04	11,09	10,83	7,30	3,28	5,45
Meziroční změna (v %)	-	22,6	37,9	-2,3	-32,6	-55,1	66,2
Výnos DPPO do VR (v mld. EUR)	13,12	16,33	22,89	22,92	15,86	7,17	12,04
Meziroční změna (v %)	-	24,5	40,2	0,1	-30,8	-54,8	67,9
Sazba daně (v %)	25	25	25	25	15	15	15

Zdroj: Bundesministerium der Finanzen (2011), Statistisches Bundesamt (2012), vlastní úprava a výpočty.

Podle Tab. 4.4 byl v SRN rostoucí charakter příjmů přerušen v letech 2008 a 2009. Příčinu lze vidět především v zahájení daňové reformy společností od 1. 1. 2008, jejímž cílem bylo zejména přilákat zahraniční investory prostřednictvím snížení sazby DPPO z 25 % na 15 % a sazby živnostenské daně z 5 % na 3,5 %. Pokles příjmů do státního rozpočtu v roce 2009 lze zdůvodnit vzrůstajícími dopady celosvětové krize na německou ekonomiku. Propad HDP o zhruba 5 % byl způsoben zejména silným poklesem vývozu zboží v důsledku snížení poptávky po německých produktech v zahraničí. Světová hospodářská krize v SRN započala dříve než-li v ČR. HDP poklesl již ve 2. čtvrtletí roku 2008, v ČR nastal pokles až

ve 4. čtvrtletí roku 2008. Na druhou stranu konec krize nastal v SRN dříve než-li v ČR. Německá vláda reagovala na zvyšující se dopady krize přijetím dvou konjunkturálních balíčků, které měly prostřednictvím 21 opatření, z toho 7 mělo přímý dopad na ČR, zmírnit dopady krize. V roce 2010 dochází k opětovnému oživení ekonomiky, což se příznivým způsobem odrazilo také do výnosu DPPO.

4.2.3 Komparace korporátního daňového zatížení

Pro komparaci daňového zatížení společností byly v předcházející kapitole vybrány ukazatelé efektivních daňových sazeb. Hodnoty ukazatele EATR nastíněné v *Tab. 4.5* jsou v porovnání s ČR značně vyšší. Společným znakem je klesající tendence v průběhu sledovaných let, přičemž v SRN tento pokles probíhá pomalejším tempem. Oproti ČR je po celé období hodnota EATR nad průměrem zemí EU, což potvrzuje již zmíněnou zásadu, že zakládající státy EU vykazují vyšší hodnoty tohoto ukazatele. Je tedy možné konstatovat, že SRN nejeví takovou snahu zlepšovat své podnikatelské prostředí jako ČR. Pro rok 2010 je sazba EATR 28 %. Efektivní marginální daňová sazba byla v roce 2009 21,7 % (Devereux et al, 2009; Bakbasel, 2011).

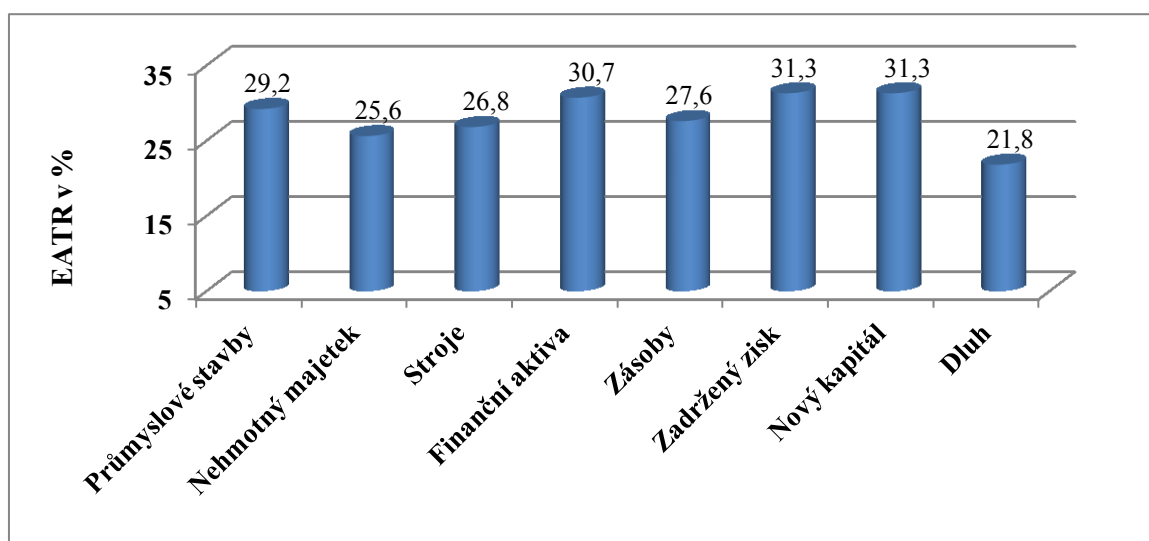
Tab. 4.5 Vývoj EATR v SRN (v %)

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
SRN	35,8	35,8	35,5	35,5	28,2	28	28
EU-27	24,6	23,3	23	22,4	21,5	21,8	21,8

Zdroj: European Commission (2011), vlastní úprava.

Srovnání daňového zatížení je možno provést také pomocí ukazatele specifických EATR. Celkovým zhodnocením výše hodnot tohoto ukazatele uvedených v *Grafu 4.1* je evidentní, že efektivní daňové sazby na různá aktiva a zdroje financování jsou v SRN výrazně vyšší v porovnání s ČR. U obou zemí je patrná variabilita specifických EATR, což svědčí o určité neefektivnosti jejich daňových politik, menší průhlednosti daní a o větším prostoru pro daňové úniky. Shodně vykazují oba sledované státy nejnižší specifické EATR u dluhového financování a to zejména z důvodu daňové uznatelnosti úroků placených z úvěrů v obou zemích. Na druhou stranu nejvyšší hodnotu má nový kapitál a zadržený zisk, stejně jako v ČR, přičemž v SRN dosahují vyšších procent. Vysokým daňovým zatížením se vyznačují finanční aktiva, což bylo zjištěno taktéž v ČR.

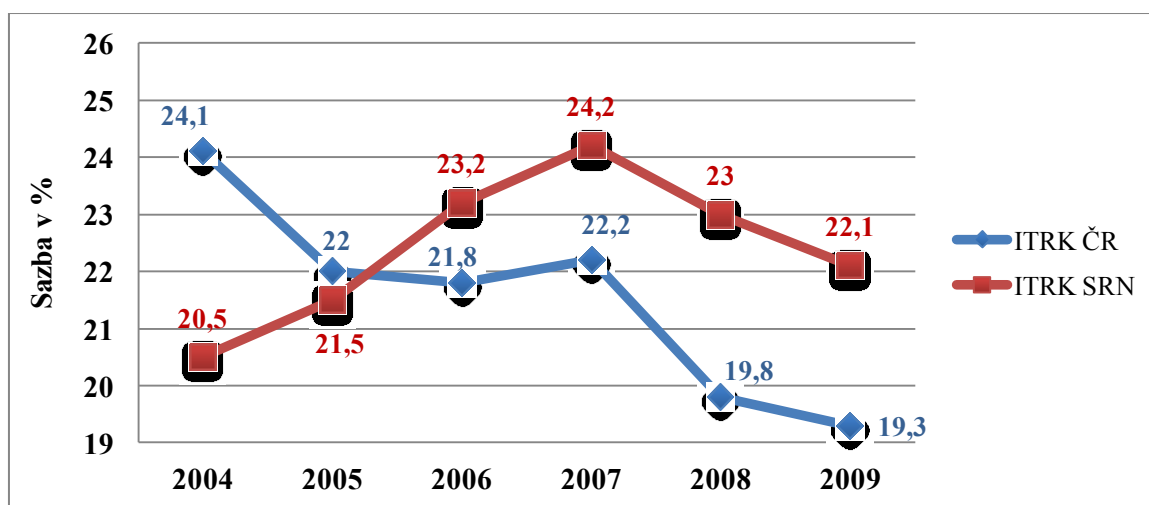
Graf 4.1 EATR v roce 2009 v SRN podle aktiv a způsobů financování



Zdroj: Devereux et al (2009), vlastní úprava.

Vývoj hodnot ukazatele implicitních daňových sazeb z kapitálu reflektuje průměrné efektivní daňové zatížení kapitálových příjmů. Z Grafu 4.2 je viditelná opačná tendence ve vývoji těchto sazeb v SRN v porovnání s ČR, což potvrzuje výše uvedenou analýzu vývoje ukazatele EATR. Rostoucí charakter byl typický pro období do roku 2007, poté nastal pokles až na 22,1 % v roce 2009. V ČR je hodnota tohoto ukazatele nižší a to 19,3 %. Ve sledovaných letech docházelo v SRN ke snižování nominální sazby DPPO až o 10 p.b., přičemž vývoj ukazatele efektivního daňového zatížení kapitálu byl protikladný. Již zmíněný předpoklad, že pokles nominálních daňových sazeb nutně nemusí znamenat rovněž snížení daňového zatížení, byl opět potvrzen.

Graf 4.2 Vývoj implicitní daňové sazby z kapitálu v SRN



Zdroj: European Commission (2011), vlastní úprava.

4.3 Komparace daňových systémů ČR a SRN

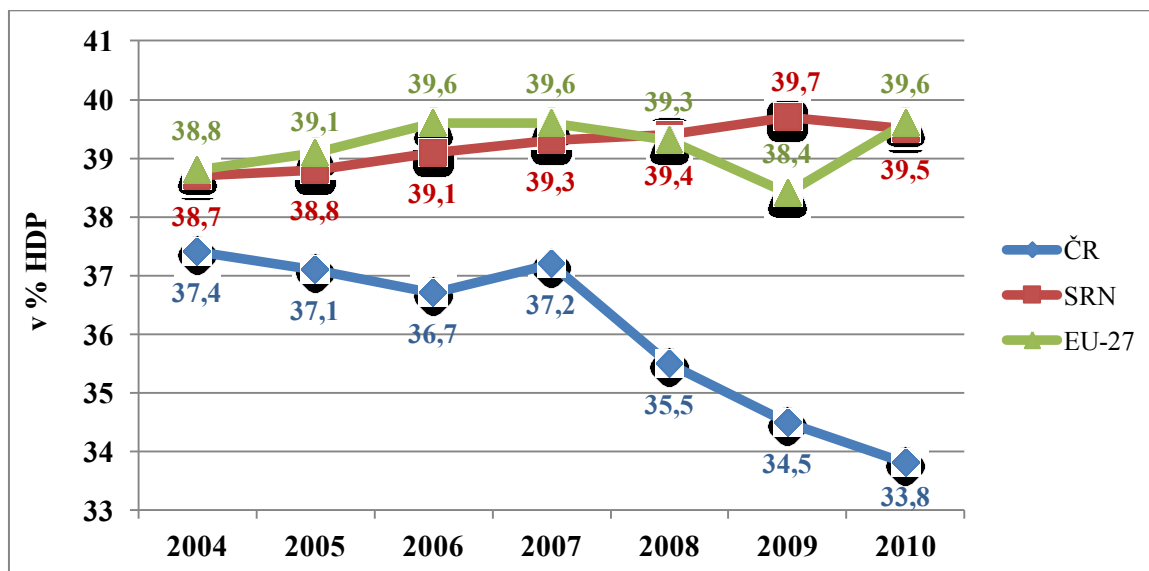
Tato podkapitola představuje praktické porovnání daňových systémů a daňového zatížení ČR a SRN prostřednictvím základních i alternativních ukazatelů, jejichž úkolem je zjištěné poznatky doplňovat.

4.3.1 Daňová kvóta, implicitní daňové sazby a WTI

Nejčastější variantou používanou pro účely porovnání daňových systémů se jeví **daňová kvóta**, která se dále člení na jednoduchou a složenou. Pro mezinárodní komparaci je vhodnější využívat daňovou kvótu složenou, jelikož má větší vypovídací schopnost.

Následující *Graf 4.3* ukazuje vývoj složené daňové kvóty v letech 2004 – 2010. Je patrné, že ČR vykazuje výrazně nižší daňové zatížení než-li SRN a zároveň se hodnota daňové kvóty umísťuje pod průměrem EU po celé sledované období. Nejvýraznější pokles nastal v ČR v roce 2008, což bylo období zavedení daňové reformy. V SRN se ukazatel daňové kvóty pohybuje s mírnou rostoucí tendencí. Zejména v letech 2008 a 2009 dosáhl ukazatel daňového zatížení vyšší úrovně než je průměr zemí EU.

Graf 4.3 Vývoj složené daňové kvóty v ČR, SRN a EU-27

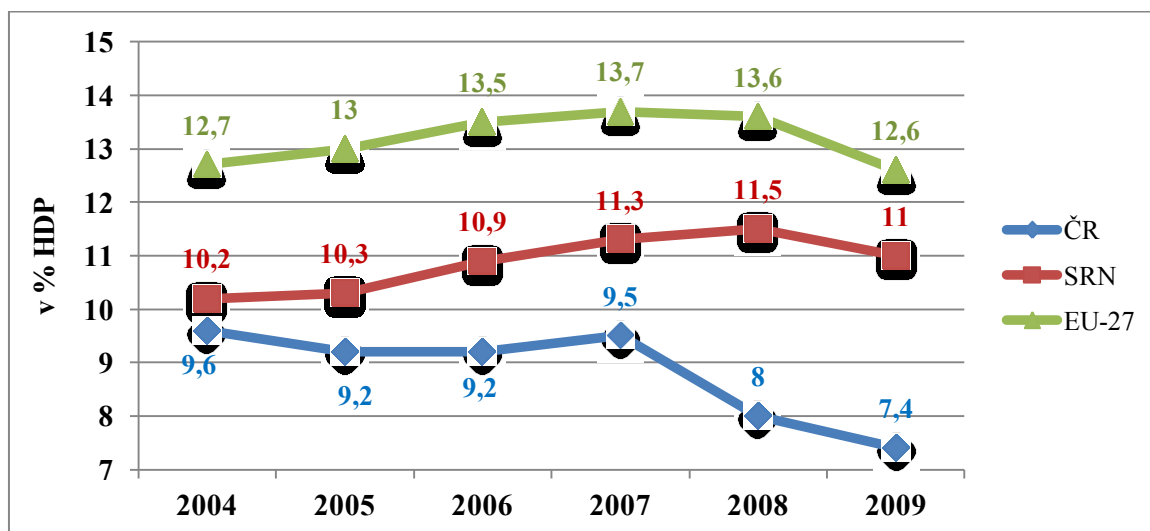


Zdroj: European Commission (2011), vlastní úprava.

Analýzu složené daňové kvóty v ČR a SRN lze rozšířit o vývoj jejich jednotlivých komponent, kterými jsou odvody na sociální a zdravotní pojištění a daně přímé a nepřímé, přičemž pozornost je věnována výhradně podílu přímých daní na HDP. Z důvodu dostupnosti dat je sledované období stanoveno od roku 2004 do roku 2009. Z *Grafu 4.4* lze vypožorovat,

že dílčí daňová kvóta přímých daní v ČR nedosahuje průměrné výše zemí EU a zároveň je výrazně nižší v porovnání se SRN. Současně je patrná převážně klesající tendence podílu přímých daní na HDP, přičemž na konci sledovaného období byly vykazovány nejnižší hodnoty. Výrazný meziroční pokles je zaznamenán v letech 2008 až 2009 v souvislosti se zavedením jednotné sazby DPFO a s postupným snižováním sazby daně z příjmů korporací. V SRN byl trend vývoje daňové kvóty přímých daní zcela opačný než-li v ČR, což je pochopitelné vzhledem k výše provedené analýze vývoje celkové složené daňové kvóty, která taktéž v SRN vykazovala rostoucí charakter. Rozdíl mezi složenou a dílčí daňovou kvótou je možné vidět v postavení hodnot obou ukazatelů vzhledem k průměru EU. Podíl přímých daní na HDP v SRN je po celé sledované období pod průměrem zemí EU, zatímco úhrnná daňová kvóta se udržovala přibližně na stejné úrovni jako uniijní průměr.

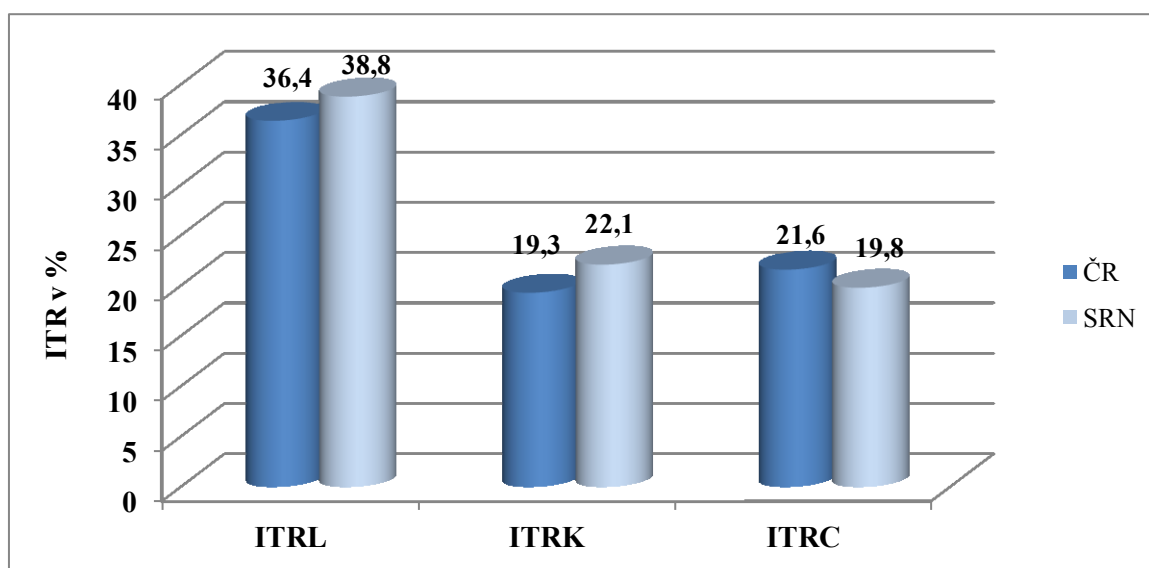
Graf 4.4 Vývoj dílčí daňové kvóty přímých daní v ČR, SRN a EU-27 v roce 2009



Zdroj: European Commission (2011), vlastní úprava.

Dalšími ukazateli podávajícími informaci o daňovém zatížení v komparovaných zemích jsou **implicitní daňové sazby**. Tyto sazby zohledňují nejen statutární daňové sazby, ale také další aspekty daňového systému ovlivňující výši efektivně placené daně. Z *Grafu 4.5* vyplývá, že ČR má nižší implicitní daňové zatížení práce i kapitálu. Implicitní daňová sazba na spotřebu je v ČR vyšší než-li v SRN. V obou zemích však platí, že nejvyšší implicitní zatížení je uvaleno na práci. Nejmenší rozdíl mezi ČR a SRN je vykazován u zdanění spotřeby, kde probíhá proces harmonizace. Souhrnně lze konstatovat, že ve starých členských zemích EU, kam patří i SRN, dochází k nejvyššímu implicitnímu zdanění na práci, poté na kapitál a nejmenší daňovou zátěž vykazuje spotřeba.

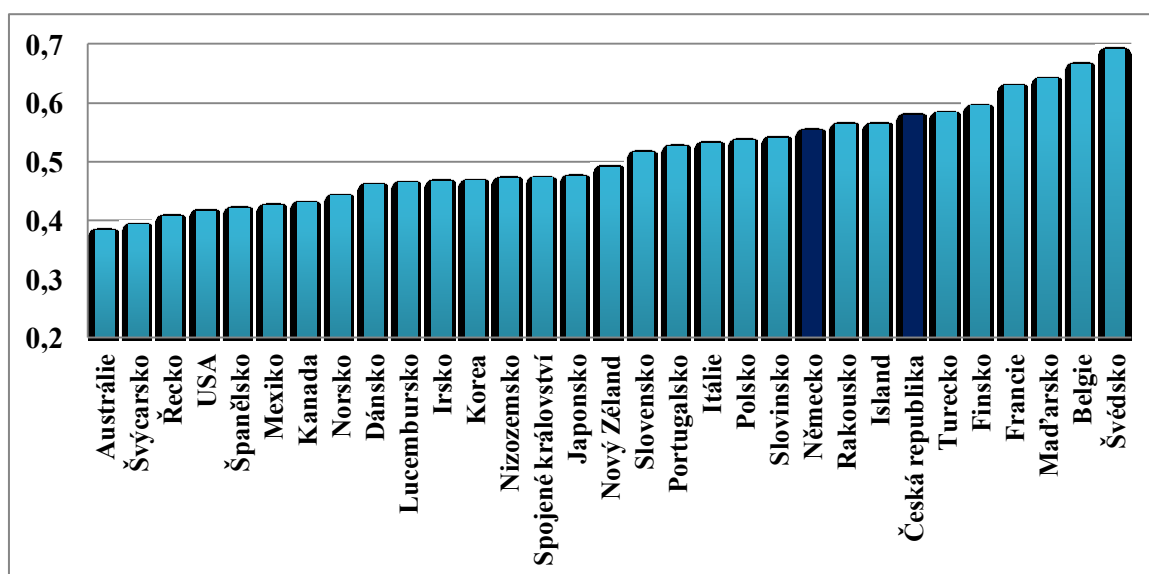
Graf 4.5 Implicitní daňové sazby v ČR a SRN v roce 2009



Zdroj: European Commission (2011), vlastní úprava.

Ukazatel **WTI** podává informaci nejen o daňovém zatížení ČR a SRN, ale také o jejich umístění mezi zeměmi OECD a Slovinska. Tento ukazatel se ve srovnání s daňovou kvótou jeví jako přesnější, jelikož zhodnocuje kromě kritéria daňové výnosnosti také další aspekty, např. administrativní náročnost, u DPH registrační povinnost apod. Výsledkem bylo zjištění, že největší vliv na daňové zatížení v rámci všech sledovaných zemí OECD a Slovinska má podle odborníků osobní důchodová daň, dále následují příspěvky na sociální zabezpečení a DPH. V ČR představují podle ukazatele WTI nejvyšší daňovou zátěž příspěvky na sociální zabezpečení, DPH a korporátní důchodová daň. V SRN nastává jiná situace, jelikož podle odborných respondentů je vykazována nejvyšší zátěž v podobě DPH, dále osobní důchodové a korporátní daně. V následujícím *Grafu 4.6* je zobrazeno pořadí všech zemí podle ukazatele WTI. Před interpretací výsledků je důležité zmínit, že hodnoty indexu se pohybují v intervalu od 0 do 1. Čím více se blíží výsledná hodnota k 1, tím je úroveň daňového zatížení vyšší a naopak. Nejnižší daňové zatížení ekonomických subjektů je v Austrálii, Švýcarsku a Řecku. Na druhou stranu hodnoty nejvíce se blížící k 1 vykazuje Švédsko, Belgie a Maďarsko. SRN se umístilo na 22. místě s nižší celkovou hodnotou ukazatele v porovnání s ČR, která se umístila na 25. pozici (Machová et al, 2011).

Graf 4.6 Hodnoty ukazatele WTI v zemích OECD a Slovinska



Zdroj: Machová et al (2011), vlastní úprava.

4.3.2 Tax Misery Index, Tax Freedom Day a Paying Taxes

Jedním z alternativních ukazatelů sloužících pro daňové srovnání v rámci celosvětového měřítka je **Tax Misery Index**. Poslední zveřejnění tohoto indexu časopisem Forbes proběhlo v roce 2009. V tomto období byla hodnota indexu v ČR na úrovni 99, přičemž se řadila mezi země s nižší hodnotou tohoto ukazatele. V porovnání s rokem 2008 došlo k poklesu tohoto indexu důsledkem snížení sazby DPPO a sociálního pojištění. V SRN byl Tax Misery Index v roce 2009 stejný jako v roce předcházejícím a vykazoval hodnotu 106,3 (Forbes Magazine, 2009a).

Den daňové svobody vyjadřuje hranici, kdy poplatníci začínají pracovat jen sami na sebe. V roce 2011 připadá v ČR Den daňové svobody na 15. června, přičemž němečtí občané jsou daňově svobodní o den později tedy 16. června. V porovnání s rokem 2010 došlo v ČR k posunu Dne daňové svobody o 3 dny dříve, v SRN dokonce o 11 dní dříve (Rod, 2011).

Velmi zajímavou se jeví studie **Paying Taxes** skládající se z několika dílčích ukazatelů, kterými jsou počet plateb za rok, čas potřebný k přípravě daňových plateb a celkové daňové zatížení. ČR se ze všech 183 hodnocených zemí umístila na 117. příčce, na SRN připadá 86. místo. Výrazný rozdíl mezi oběma zeměmi je také v časové náročnosti spojené s daňovou agendou. Čeští poplatníci stráví plněním svých daňových povinností celkem 557 hodin ročně, čímž se ČR dostává na 169. místo. V SRN daňoví poplatníci stráví ročně nad daňovými příznámi rapidně méně času a to 221 hodin, což SRN vynáší 88. pozici. V celkovém počtu plateb za rok se ČR umísťuje o 27 příček lépe než SRN. Nejmenší rozdíl mezi oběma

sledovanými zeměmi nastává při zhodnocení daňového zatížení, kde se ČR se 49,1 % dostává na 137. místo a SRN se 46,7 % na 130. pozici. Souhrnně lze konstatovat, že SRN vytváří pro ekonomické subjekty z hlediska administrativy příznivější daňové prostředí (World Bank Group a Pricewaterhouse Coopers, 2011).

4.4 Dílčí závěr

Daňová soustava SRN je v zásadě velmi podobná daňové struktuře ČR. Z hlediska třídění daní podle jejich dopadu daňová soustava sestává z daní přímých a nepřímých. Přímé daně se, stejně jako v ČR, dále rozdělují na daně důchodové a majetkové. Do důchodových daní spadá DPFO, DPPO, živnostenská daň a církevní daň. Poslední dvě zmiňované daně jsou specifikem německého daňového systému, které v ČR uvalovány nejsou. Daňoví poplatníci musí rovněž platit solidární příspěvek na rozvoj východní části SRN, který zvyšuje výslednou daňovou povinnost. Stejně jako v ČR, také v SRN je patrný trend ve snižování sazeb důchodových daní. Od roku 1998 došlo ke snížení horní sazby osobní důchodové daně o 8 p.b. a sazby korporátní daně dokonce o 30 p.b. Z hlediska rozpočtového určení daní jsou hlavními příjemci stát, jednotlivé spolkové země a obce. Výnosy z církevní daně plynou do rozpočtů církví. Z hlediska fiskálního významu byl v SRN zaznamenán meziroční růst osobní důchodové daně téměř po celé sledované období, což je v porovnání s ČR trend zcela opačný. Výnos DPPO do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů měl taktéž rostoucí charakter. Na základě toho lze konstatovat, že SRN vytváří pro tamější společnosti stabilnější daňové prostředí na rozdíl od ČR, kde se projevoval značně kolísavý vývoj těchto příjmů. V obou státech nastoupila světová ekonomická krize takřka v totožném období, proto nejvýraznější pokles příjmových daní byl vykazován v roce 2009. V ČR i v SRN nastal shodně pozitivní trend inkasa důchodových daní již v roce 2010.

Analýza dopadu osobní důchodové daně na jednotlivé modelové domácnosti poukázala na vyšší daňové zatížení v SRN, kde byla rovněž zaznamenána výraznější daňová progresse. Komparace daňových systémů sledovaných zemí byla provedena na základě několika světových ukazatelů, přičemž zjištěné výsledky byly v zásadě velmi podobné. Ukazatelé EATR, dílčí i souhrnné daňové kvóty byly po celé sledované období vyšší v SRN než-li v ČR, čímž se opět potvrdilo, že ČR má z hlediska daňového zatížení příznivější daňové prostředí. Mezi výslednými hodnotami implicitních daňových sazeb ze spotřeby obou zemí byl zjištěn nejmenší rozdíl, přičemž mírně vyšší hodnoty vykazovala ČR. Příčinu lze vidět v probíhajícím procesu harmonizace nepřímých daní v rámci EU.

5 Závěr

Problematika daňového zatížení je již od nepaměti předmětem mnoha odborných a laických diskuzí, jelikož daně jsou nedílnou součástí života každého občana, čímž působí na celou společnost. EU má značný vliv na fiskální i daňovou politiku členských zemí, přičemž její snahou je zejména vzájemné přizpůsobení a přiblížení národních daňových systémů za účelem eliminovat všechny překážky volného pohybu kapitálu, osob, zboží a služeb.

Cílem práce bylo prozkoumat jednotlivé konstrukční prvky daní z příjmů a celý mechanismus fungování daňových systémů ČR a SRN a následně poukázat na odlišnosti, které se mezi těmito zeměmi vyskytují.

ČR a SRN jsou si z hlediska základní konstrukce daňové soustavy velmi podobné. Daňovou strukturu lze v obou státech klasifikovat na daně přímé a nepřímé, přičemž součástí daní přímých jsou daně důchodové a majetkové. Na osobní důchodovou daň jsou ve většině vyspělých států kladeny nejvyšší požadavky. Analýza jejího legislativního vymezení poukázala na rozdíl v nastavení daňových sazeb mezi sledovanými zeměmi. Zatímco v ČR je od roku 2008 aplikována lineární sazba daně, v SRN má daňová sazba klouzavě progresivní charakter. Německé fyzické i právnické osoby jsou povinny platit solidární příplatek ve výši 5,5 % ze sazby daně, určený k podpoře rozvoje východních částí země. Rozdíl mezi ČR a SRN je evidentní ve stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Specifickým rysem českého daňového systému je navýšení dílčího základu daně o zákonné pojistné placené zaměstnavatelem. V SRN naopak existuje možnost odečtení daňově uznatelných nákladů na získání, zajištění a udržení příjmů. V německém daňovém systému je zaveden institut společného zdanění manželů, který byl v ČR zrušen počínaje rokem 2008. Systém společného zdanění v SRN je výhodný zejména v případě, kdy jeden z manželů vykazuje výrazně vyšší příjem. Tato situace byla potvrzena v analýze dopadu zdanění na modelové poplatníky, ve které bylo nejnižší daňové zatížení příjmů zjištěno u manželského páru se dvěma dětmi. Celkově byla prokázána vyšší daňová zátěž německého daňového poplatníka než v případě poplatníka pocházejícího z ČR. Náklady práce zaměstnance byly výrazně nižší v ČR, příčinu lze spatřovat v nižších odvodech pojistného placeného zaměstnancem. Český daňový systém je i přes uplatňovanou lineární sazbu vlivem slev na dani značně progresivní, ovšem v SRN se celková daňová povinnost s růstem mzdy navyšuje mnohem progresivněji. Vývoj osobní důchodové daně z hlediska příjmů do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů byl v obou zemích značně odlišný. Zatímco v SRN převažoval téměř po celé sledované období pozvolný meziroční růst této daně, v ČR měly výnosy klesající charakter. Společným znakem obou

zemí byl však pokles celostátního příjmu osobní důchodové daně v roce 2009 důsledkem světové ekonomické krize.

Legislativní vymezení korporátní daně se v zásadě příliš neliší od zákonné úpravy platné v ČR. Kromě DPPO je na příjmy německých společností uvalována lokální obchodní daň, jejíž výše závisí na příslušné municipalitě, ve které je podnikající osoba rezidentem. Efektivní sazba obchodní důchodové daně se pohybuje od 7 % do 17,2 %. V obou státech je zaveden systém vnitrostátního dvojího zdanění dividend. Německá legislativa na rozdíl od ČR umožňuje využít skupinové zdanění podniků a s tím související vzájemný převod zisků a ztrát. Vývoj příjmů korporátní daně do rozpočtů obou států byl ovlivněn celkovou ekonomickou situací v kombinaci s probíhajícími legislativními změnami. Na základě zhodnocení fiskálního vývoje příjmových daní lze konstatovat, že SRN vytváří pro daňové poplatníky stabilnější daňové prostředí bez výraznějších výkyvů. Analýza daňového mixu poukázala na rozdíly v podílu důchodových daní na celkovém daňovém výběru. Osobní důchodová daň má v SRN 35% podíl na celkových vybíraných daních v porovnání s DPPO, kde je stejný podíl cca 4%, jelikož většina německých podnikatelských subjektů provozují svou činnost jako fyzické osoby. Podíl příjmových daní v daňovém mixu ČR je téměř vyrovnaný, přičemž nepatrně vyšší je výnos DPFO.

Ke zjištění daňového zatížení společností byly využity hodnoty efektivních daňových sazeb. Ukazatel EATR v ČR se po celé sledované období udržoval pod úrovní zemí EU, což svědčí o větší snaze poskytnout potencionálním investorům příznivější daňové prostředí, jelikož hodnoty EATR v SRN byly výrazně vyšší. Do analýzy byly rovněž zahrnuty ukazatelé specifických EATR na různé druhy aktiv a zdroje financování. Zde byla patrná jistá variabilita, která je odrazem menší efektivnosti daňových politik obou zemí a vyšší administrativní náročnosti.

Daňové systémy byly porovnávány také podle ukazatele složené a dílčí daňové kvóty, které poukázaly na vyšší daňové zatížení v SRN než-li v ČR. V analýze dopadu daní na různé ekonomické aktivity byla rovněž zaznamenána vyšší daňová zátěž německých poplatníků. Zhodnocením ukazatele WTI byla zjištěna skutečnost, že v ČR představují nejvyšší daňové zatížení příspěvky na sociální zabezpečení, zatímco v SRN je vykazována nejvyšší zátěž v podobě DPH. Jako jeden z alternativních ukazatelů daňové komparace byl zvolen Tax Misery Index, jehož výsledek taktéž potvrdil jednoznačně vyšší daňovou zátěž pro německé poplatníky. V ČR připadá Den daňové svobody na 15. června, přičemž němečtí občané jsou daňové svobodní pouze o den později. Zajímavý výsledek v rámci sledovaných ukazatelů byl zjištěn celkovým zhodnocením studie Paying Taxes, která poukázala na výrazně nižší

časovou náročnost spojenou s daňovou agendou v SRN, což činí německý daňový systém příznivější a transparentnější.

Souhrnně lze konstatovat, že daňové systémy obou zemí jsou značně komplikované a nepřehledné, čímž se stává administrativně složitý a nákladný také výběr daní. Zjednodušením, se dá docílit zpřehlednění obou systémů, ale také snížení celkové administrativy. Rozpočtové určení daní v ČR by rovněž mohlo být více srozumitelné. SRN by měla přehodnotit uvalování solidárního příplatku, o jehož nezbytnosti se vedou ve společnosti značné diskuze, a nahradit ho jinými nástroji, které by přispěly ke zvýšení konkurenceschopnosti východních spolkových zemí. Přednost německého daňového systému lze vidět ve výrazném zohlednění celkové sociální situace poplatníka při výpočtu daňové povinnosti. Jednou z cest vedoucích ke snížení daňového zatížení v ČR, ale zejména v SRN, by mohlo být snižování sociálních příspěvků, které se řadí mezi jedny z nejvyšších v Evropě.

Oba daňové systémy prošly v roce 2008 významnými reformami, jejichž hlavním cílem bylo v ČR snížit daňové zatížení a zjednodušit daňový systém a v případě SRN zejména přilákat zahraniční investory prostřednictvím snížení sazby DPPO a obchodní daně. Aktuálním tématem v ČR je příprava daňové reformy spojené se zavedením Jednotného inkasního místa, kde si poplatník bude moci vyřídit veškerou daňovou agendu. Současně je plánováno sjednocení sazeb důchodových daní na 19 % spolu se změnou ve stanovení dílčího základu DPFO, kterým bude hrubá mzda již nenavýšená o pojistné hrazené zaměstnavatelem. Německá vláda taktéž zvažuje přijetí „malé daňové reformy“, jejíž podstatou je snížení daňové zátěže zejména středně příjmových skupin obyvatelstva celkem o 6 mld. EUR ve dvou etapách. Obsahem je rovněž úprava jednotlivých daňových pásem.

V současné době, kdy se obě země potýkají s následky světové ekonomické krize a současně s nejistotou ohledně opětovného hospodářského poklesu, je otázkou, jakým směrem se budou jejich daňové systémy ubírat. Cesta snižování daňového zatížení příjmových daní a jejich přesun na daně nepřímé by mohla vést k posílení konkurenceschopnosti firem, což by příznivým způsobem ovlivnilo celkovou ekonomickou situaci obou zemí. V EU převažují diskuze o rozpočtové odpovědnosti, jejímž hlavním iniciátorem je Spolková republika Německo. Základem je fiskální pakt, který má za cíl především podpořit stabilitu zemí eurozóny jako celku a předejít tak opakování současné dluhové krize. Podstatou je povinnost zemí zavést do své legislativy pravidlo vyrovnaných strukturálních rozpočtů, přičemž za jejich neplnění budou uvaleny finanční sankce. ČR tuto smlouvu odmítlo podepsat, nicméně možnost dodatečného přistoupení zde nadále existuje.

Ratifikace smlouvy by značným způsobem ovlivnila směr vývoje daňových systémů jednotlivých států.

Seznam použité literatury

A) Knižní publikace

- [1] BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola van, 2011. *European Tax Handbook*. Amsterdam: IBFD. ISBN 978 -90-8722-093-8.
- [2] DEVEREUX, P. Michael a Rachel GRIFFITH, 1998. *The Taxation of Discrete Investment Choices*. London: The Institute for Fiscal Studies, Working Paper Series No. W98/16.
- [3] DEVEREUX, Michael P. et al, 2009. *Final Report*. Mannheim and Oxford: Centre for European Economic Research.
- [4] EUROPEAN COMMISSION, 2011. *Taxation Trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Brusel: European Commission. ISBN: 978-92-79-19644-7.
- [5] KOTLÁN, Igor, 2010. *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání s vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege ferenda*. Praha: Národohospodářský ústav Josefa Hlávky. ISBN 978-80-86729-58-9.
- [6] KOTLÁN, Igor et al, 2009. *Reforma korporátní daně v České republice*. Ostrava: Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava. ISBN 978-80-248-1986-0.
- [7] KOTLÁN, Igor a Milan KAŠTAN, 2010. *World Tax Index: WTI*. Ostrava: VŠB Technická univerzita Ostrava. ISBN 978-80-248-2350-8.
- [8] KUBÁTOVÁ, Květa, 2009. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vydání. Praha: ASPI,a.s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- [9] KUBÁTOVÁ, Květa, 2010. *Daňová teorie a politika*. 5. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-574-8.

- [10] KUBÁTOVÁ, Květa et al, 1994. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada. ISBN 80-7169-020-1.
- [11] MARKOVÁ, Hana, 2012. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1.1. 2012*. 21. vydání. Praha: Grada Publishing a.s. ISBN 978-80-247-4254-0.
- [12] NERUDOVÁ, Danuše, 2008. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, a.s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [13] PELECH, Petr, 2012. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti*. 20. vydání. Olomouc: Anag. ISBN 978-80-7263-717-1.
- [14] ŠIROKÝ, Jan, 2009. *Daně v Evropské unii*. 3. vydání. Praha: Linde Praha. ISBN 978 807201-746-1.
- [15] ŠIROKÝ, Jan et al, 2008. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [16] MACHOVÁ, Zuzana et al, 2011. *Tax Burden in OECD Countries – WTI Application*. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava. ISBN 978-80-248-2537-3.
- [17] OECD, 2008. *Taxing Wages 2006-2007: Special Feature: Tax Reforms and Tax Burdens 2000-2006*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development. ISBN 978-92-64-04210-0.
- [18] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2010. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vydání. Praha: 1.VOX a.s. ISBN 978-80-86324-86-9.
- [19] VYBÍHAL, Václav, 2010. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010 – praktický průvodce*. 6. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s. ISBN 978-80-247-3426-2.

B) Tištěná periodika

[20] Kubátová, Květa, 2011. *Komparativní analýza specifických efektivních průměrných sazeb daní korporací v zemích EU v letech 1998 – 2007*. Český finanční a účetní časopis, č. 4, s. 79 – 91.

C) Elektronické publikace

[21] BAKBASEL, 2011. *Bak Taxation Index 2011* [online]. BAK Basel Economics AG [cit.11.4.2012]. Dostupné z: http://www.bakbasel.ch/downloads/services/reports_studies/2011/20111228_bakbasel_taxation_Index_2011_executive_summary_e.pdf.

[22] BLECHOVÁ, Beáta, 2005. *Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmů korporací* [online]. [cit.18.1.2012]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1215673776_sb_blechovbeata.pdf.

[23] BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, 2009. *Hintergrund: Wie Werden die Steuereinnahmen Aufgeteilt?* [online]. BF [cit. 24.3.2012]. Dostupné z: http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_53848/DE/Buergerinnen__und__Buerger/Gesellschaft__und__Zukunft/123__Steuerverteilung.html?__nnn=true.

[24] BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, 2011. *Kurzübersicht der Haushalts und Finanzdaten des Bundes im Januar 2011*. [online]. BF [cit. 31.3.2012]. Dostupné z: http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_103424/DE/BMF__Startseite/Publikationen/Monatsbericht__des__BMF/2011/02/federal-budget/1102181a1001.html.

[25] BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, 2012. *Berechnung der Lohnsteuer 2012*. [online]. BF [cit. 6.4.2012]. Dostupné z: <https://www.abgabenrechner.de/bl2012/index.jsp>.

[26] ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, 2008. *Rozpočtové určení daní* [online]. ČDS [cit.24.2.2012]. Dostupné z: <http://cds.mfer.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/283.html?year=PRESET>.

[27] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2012. *Míra inflace* [online]. ČSÚ, 20.2.2012 [cit.24.2.2012]. Dostupné z: http://czso.cz/csu/redakce.nsf/i/mira_inflace.

- [28] EUROPEAN COMMISSION, 2011. *Taxation Trends in the European Union* [online]. European Commission [cit. 11.1.2012]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm.
- [29] EUROPEAN COMMISSION, 2012. *Common Tax Base* [online]. European Commission [cit. 11.1.2012]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.
- [30] FORBES MAGAZINE, 2009a. *2009 Tax Misery & Reform Index* [online]. Forbes [cit. 8.2.2012]. Dostupné z: <http://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html>.
- [31] FORBES MAGAZINE, 2009b. *Tax Freedom Day* [online]. Forbes [cit. 8.2.2012]. Dostupné z: <http://www.forbes.com/2009/04/08/other-comments-forbes-opinions-other-comments.html>.
- [32] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2005a. *Státní závěrečný účet* [online]. MF ČR [cit. 23.2.2012]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2010.
- [33] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2005b. *Vládní finanční statistika* [online]. MF ČR [cit. 28.2.2012]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vlad_fin_stat.html?year=2010.
- [34] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2011. *Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu* [online]. MF ČR [cit. 24.2.2012]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_62819.html?year=PRESENT.
- [35] ROD, Aleš, 2011. *Daňová svoboda 2008-2011* [online]. Liberální institut [cit. 12.4.2012]. Dostupné z: <http://js.pencdn.cz/Image.aspx?itemid=207009&width=&height=&q=100>.

[36] STATISTISCHES BUNDESAMT, 2012. *Inflationsrate – gemessen am Verbraucherpreisindex für Deutschland*. [online]. Destatis [cit. 1.4.2012]. Dostupné z: https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/Preise/_Grafik/Jahresteu-erungsrate.html.

[37] WORLD BANK GROUP AND PRICEWATERHOUSE COOPERS, 2011. *Paying Taxes 2012: The global picture* [online]. Doing Business [cit. 8.2.2012]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes>.

D) Právní předpisy

[38] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[39] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

[40] Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

[41] Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, S. 3862).

[42] Gewerbesteuer-gesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 2592).

[43] Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144).

Seznam tabulek a grafů

Schéma 2.1 Nástroje daňové politiky	8
Schéma 2.2 Vznik nadměrného daňového břemene	11
Tab. 2.1 Struktura daňového zatížení v rámci WTI	21
Tab. 3.1 Přehled některých slev na DPFO	26
Tab. 3.2 Výnos DPFO do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů ČR	28
Tab. 3.3 Vlastnosti modelových domácností	29
Tab. 3.4 Porovnání ukazatelů daňového zatížení v ČR	30
Tab. 3.5 Výnos DPFO do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů v ČR	33
Tab. 3.6 Vývoj EATR v ČR (v %)	34
Graf 3.1 EATR v roce 2009 v ČR podle aktiv a způsobů financování	35
Graf 3.2 Vývoj implicitní daňové sazby z kapitálu v ČR	36
Tab. 4.1 Mezní sazby DPFO v SRN pro svobodného poplatníka	40
Tab. 4.2 Výnos DPFO do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů v SRN	41
Tab. 4.3 Porovnání ukazatelů daňového zatížení v SRN	42
Tab. 4.4 Výnos DPFO do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů v SRN	45
Tab. 4.5 Vývoj EATR v SRN (v %)	46
Graf 4.1 EATR v roce 2009 v SRN podle aktiv a způsobů financování	47
Graf 4.2 Vývoj implicitní daňové sazby z kapitálu v SRN	47
Graf 4.3 Vývoj složené daňové kvóty v ČR, SRN a EU-27	48
Graf 4.4 Vývoj dílčí daňové kvóty přímých daní v ČR, SRN a EU-27 v roce 2009	49
Graf 4.5 Implicitní daňové sazby v ČR a SRN v roce 2009	50
Graf 4.6 Hodnoty ukazatele WTI v zemích OECD a Slovinska	51

Seznam zkratk

apod.	a podobně	PM	Průměrná mzda
ČR	Česká republika	Sb.	Sbírka
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob	SHM	Superhrubá mzda
DPH	Daň z přidané hodnoty	SP	Sociální pojištění
DPPO	Daň z příjmů právnických osob	SR	Státní rozpočet
EATR	Průměrná efektivní daňová sazba	SRN	Spolková republika Německo
EMTR	Mezní efektivní daňová sazba	VR	Veřejné rozpočty
EU	Evropská unie	WTI	World Taxation Index
EUR	Euro	ZP	Zdravotní pojištění
Eurostat	Evropský statistický úřad	ZTP/P	Zvlášť tělesně postižený s průvodcem
HM	Hrubá mzda		
HDP	Hrubý domácí produkt		
Kč	Korun českých		
Km	Kilometr		
mld.	Miliarda		
MMF	Mezinárodní měnový fond		
Např.	Například		
NDR	Německá demokratická republika		
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj		
OP	Osamělý poplatník		
OP zam.	Odvody pojistného hrazeného zaměstnancem		
OSN	Organizace spojených národů		
p.b.	Procentní bod		

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2012

Zuzana Wiglaszová

Seznam příloh

Příloha I	Třídění daní podle metodiky OECD
Příloha II	Daňový mix v ČR a SRN v roce 2010
Příloha III	Rozpočtové určení DPFO a DPPO v ČR a SRN
Příloha IV	Výpočet daňového zatížení modelových domácností v ČR a SRN
Příloha V	Daňové třídy v SRN pro stanovení výše daně ze mzdy